

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

DEPARTAMENT INFORMACJI I ANALIZ SYSTEMOWYCH

DIiAS-44-128-99

Nr ewid. 128/1999/FIA

PODATKI **w świetle wyników kontroli NIK**

Warszawa, maj 1999 r.

Opracowali na podstawie
19 "Informacji..." NIK
za okres 1992-1998
doradcy Prezesa NIK:
Mieczysław Kamiński
Bogusław Mozga
Józef Nadler
Krzysztof Fit - w zakresie układu
graficznego tabel i wykresów

Dyrektor
Departamentu Informacji
i Analiz Systemowych

Czesława Rudzka-Lorentz

Zatwierdzam

Prezes
Najwyższej Izby Kontroli

Janusz Wojciechowski

28.05.1999 r.

Warszawa, dnia **28** maja 1999 r.

SPIS TREŚCI

	str.
WSTĘP	1
I. CHARAKTERYSTYKA DOCHODÓW PODATKOWYCH	6
II. SYNTEZA USTALEŃ KONTROLI	16
III. UWAGI I WNIOSKI	29
IV. PODSTAWY PRAWNE	35
V. DOKUMENTACJA USTALEŃ KONTROLI	45
1. Odstępstwa od zasad podatkowych	45
2. Zaległości podatkowe	68
3. Egzekucja zaległości podatkowych	85
4. Ulgi w podatkach	99
5. Działalność kontrolna organów podatkowych oraz sprawowanie nadzoru	121
ZAŁĄCZNIKI	
1. <u>Załącznik nr 1</u> - Zestawienie ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych	1
2. <u>Załącznik nr 2</u> - Zestawienie ulg w podatku dochodowym od osób prawnych	18
3. <u>Załącznik nr 3</u> - Dane statystyczne	30
4. Wykaz wykorzystanych opracowań	38

WSTĘP

“Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”¹. Podatki pobierane są od osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, podlegających obowiązkowi podatkowemu na podstawie obowiązujących ustaw.

Do podatków nie należy w zasadzie zaliczać opłat, które wprawdzie charakteryzują się w większości takimi samymi cechami jak podatki, ale w przeciwieństwie do nich, są świadczeniami odpłatnymi. Różnica między podatkami i opłatami nie zawsze jest jednak wyraźna i oczywista. Są opłaty mające cechy podatku (np. opłata miejscowa, opłata targowa) i odwrotnie - podatki mające cechy odpowiadające opłacie (podatek od posiadania psów). Szczególny charakter ma natomiast opłata skarbową. Ma ona z jednej strony cechy właściwe podatkowi, bowiem pobierana jest także od czynności cywilnoprawnych, przy których nie występuje element odpłatności - faktycznie jest więc podatkiem majątkowym, a z drugiej strony opłata skarbową ma cechy właściwe opłatom - pobierana jest bowiem za czynności urzędowe świadczone przez organy administracji na wniosek zainteresowanego².

W niniejszym opracowaniu poddano analizie i ocenie jedynie te daniny publiczne, które w obowiązującym systemie prawnym nazwane zostały podatkami, stanowiącymi dochody budżetu państwa i budżetów gmin. Przedmiotem opracowania są zatem podatki z punktu widzenia ich podstawowej funkcji fiskalnej, natomiast w zakresie funkcji pozafiskalnych (redystrybucyjnej, stymulacyjnej - mających na celu wywołanie określonych zachowań podatników i osiągnięcie zamierzonych skutków ekonomicznych i społecznych) tylko ulgi podatkowe. Podatki w latach 1992-1998 mieściły się w przedziale od ok. 80% - 90% wszystkich dochodów państwa. Ze względu na ich decydujący udział we wpływach budżetowych, realizacja dochodów podatkowych jest przedmiotem ciągłych zainteresowań i badań Najwyższej Izby Kontroli. NIK, jako naczelny organ kontroli państwowej, ma

¹ Art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa - w tym brzmieniu obowiązuje od 1 stycznia 1999 r. Do 31.XII.1998 r. definicja podatków nie obejmowała świadczeń na rzecz powiatu i województwa.

² - Por. Elementarne zagadnienia ekonomii (Redaktor naukowy Roman Milewski), Warszawa 1998, Wydawnictwo Naukowe PWN.

- A. Majchrzycka-Guzowska, Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1995, Wydawnictwa Prawnicze PWN.

- J. Harasimowicz, Finanse i prawo finansowe. Warszawa 1988.

- B. Brzeziński, M. Kalinowski, T. Dębowska-Romanowska, W. Wójtowicz, Prawo finansowe, Warszawa 1996, Wydawnictwo C.H.Beck.

konstytucyjny obowiązek przedkładania corocznie Sejmowi oraz opinii publicznej analizy wykonania budżetu państwa. W ramach tego podstawowego obowiązku, angażującego corocznie całą Izbę, dokonywana jest ocena realizacji dochodów budżetu państwa, w tym mających największe znaczenie dochodów podatkowych.

Ze względu na zakres podmiotowy, jak również założenia organizacyjne oraz wymogi czasowe, kontrola wykonania budżetu państwa nie obejmuje pełnych ustaleń stanu faktycznego i dogłębnych ocen działania aparatu skarbowego, odpowiedzialnego za realizację dochodów podatkowych. Analiza realizacji dochodów budżetowych z podatków koncentruje się przede wszystkim na badaniu:

- zgodności ich wykonania z ustawą budżetową,
- makroekonomicznych uwarunkowań zmian ich poziomu i struktury,
- zakresu i skutków różnego rodzaju ulg i zwolnień podatkowych oraz przyczyn ich nieskutecznego egzekwowania.

W celu pełnego wykonania obowiązku kontroli finansów publicznych, Najwyższa Izba Kontroli podejmowała również odrębne badania działań organów podatkowych, a także kontrole wywiązywania się podatników i płatników podatków z zobowiązań podatkowych.

Od początku lat dziewięćdziesiątych, kiedy podjęto reformy systemu podatkowego i przekształcanie struktury aparatu skarbowego, Izba przeprowadziła szereg ważnych badań kontrolnych. Ich wyniki NIK przedstawiała, poza corocznymi analizami wykonania budżetu państwa, w dziewiętnastu informacjach³.

1. Informacja o wynikach kontroli działalności izb skarbowych w latach 1996-1998- I półrocze (1999 r.);
2. Informacja o wynikach kontroli realizacji ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych ze szczególnym uwzględnieniem dochodów budżetu państwa z opłat i podatku od gier (1999 r.);
3. Informacja o wynikach kontroli działalności organów skarbowych w stosunku do dłużników Skarbu Państwa w latach 1995-1997 (lipiec 1998 r.);

³ W przypadku odwoływania się w rozdziale V "Dokumentacja ustaleń kontroli" do "Informacji" przedstawionych we "Wstępie", podawane są w nawiasach odpowiednie ich numery i strony.

4. Informacja o wynikach kontroli realizacji przez urzędy kontroli skarbowej zadań ustawowych w zakresie rozliczeń z budżetem spółek prawa handlowego (kwiecień 1998 r.);
5. Informacja o wynikach kontroli realizacji dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych w latach 1995-1997 (wrzesień 1998 r.);
6. Informacja o wynikach kontroli realizacji dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych w okresie 1995 - I półrocze 1997 r. (kwiecień 1998 r., poufna);
7. Informacja o wynikach kontroli działalności Ministerstwa Finansów i urzędów skarbowych w zakresie poboru podatku od towarów i usług (październik 1997 r.);
8. Informacja o wynikach kontroli realizacji dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego (maj 1997 r.);
9. Informacja o wynikach kontroli poboru przez urzędy skarbowe zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych w latach 1994-1995 i I półrocze 1996 r. (styczeń 1997 r.);
10. Informacja o wynikach kontroli realizacji przez urzędy skarbowe zadań w zakresie egzekucji administracyjnej w latach 1994-1996 - I półrocze (maj 1997 r.);
11. Informacja o wynikach kontroli realizacji zobowiązań finansowych wobec budżetu państwa z tytułu produkcji i obrotu wyrobami spirytusowymi i tytoniowymi (luty 1997 r.).
12. Informacja o wynikach kontroli realizacji potrąceń zobowiązań podatkowych z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia w latach 1995-1996 (październik 1997 r.);
13. Informacja o wynikach kontroli wymiaru i poboru podatków i opłat przez gminy (listopad 1996 r.);
14. Informacja o wynikach kontroli wykonywania uprawnień przez resort finansów w zakresie wydawanych decyzji o zaniechaniu ustalania i poboru podatków (maj 1995 r.);
15. Informacja o wynikach kontroli realizacji ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych oraz dochodach budżetu państwa z tytułu opłat i podatków od gier (maj 1995 r.);
16. Informacja o wynikach kontroli działalności urzędów skarbowych (październik 1994 r.);
17. Informacja o wynikach kontroli działalności urzędów kontroli skarbowej (grudzień 1994 r.);
18. Informacja o wynikach kontroli działalności izb skarbowych w okresie 1990 - I półrocze 1992 r. (czerwiec 1993 r.);

19. Informacja o wynikach kontroli działalności urzędów skarbowych (kwiecień 1993 r.).

Niniejsze opracowanie stanowi uogólnienie ustaleń kontroli, ocen i wniosków zawartych w wyżej wskazanych "Informacjach" NIK, wskazuje na słabości polskiego systemu podatkowego i niesprawności w realizacji dochodów podatkowych. Uwaga skupiona została w szczególności na:

- ocenie stałości, pewności i sprawiedliwości prawa podatkowego⁴,
- zaległościach podatkowych,
- egzekucyjności należności podatkowych,
- ulgach podatkowych i uznaniowości w ich przyznawaniu,
- kontroli podatkowej oraz nadzorze instancyjnym i instytucjonalnym organów podatkowych.

Celem niniejszego opracowania jest krytyczna analiza i ocena systemu podatkowego w Polsce, ujawniająca jego wady, błędy i niedociągnięcia - obniżające skuteczność systemu, a

⁴ Zasady te omawiają:

- M. Kosek-Wojnar, S. Owsiak, K. Surówka, Podstawy teorii finansów publicznych, Kraków 1994, Akademia Ekonomiczna w Krakowie. Rozdział 6 - S. Owsiak, s. 102-105.

- Patrz również: Finanse Publiczne, S. Owsiak, Warszawa 1997, Wydawnictwo Naukowe PWN.

I tak - S. Owsiak w następujący sposób definiuje zasady podatkowe:

"Zasada stałości zwraca uwagę państwa na konieczność ograniczonych zmian w systemie podatkowym. Chodzi zarówno o unikanie wprowadzania nowych podatków, jak też unikanie zmian podatkach już istniejących. Nazbyt częste zmiany w systemie podatkowym wywołują negatywne skutki w gospodarce, są niebezpieczne też ze względów społecznych i politycznych, gdyż destabilizują panujący układ stosunków. Przy nadmiernej fluktuacji systemu podatkowego ani przedsiębiorcy, ani konsumenci, ani inwestorzy nie mogą podejmować racjonalnych decyzji, zwłaszcza w dłuższym horyzoncie czasowym".

"Zasada pewności głosi, że podatki powinny być takie, aby stanowiły niezawodne źródło dochodów państwa. Z drugiej strony również podatnik powinien wiedzieć z góry, jaki podatek będzie płacił w związku z prowadzoną działalnością lub (i) osiąganymi dochodami".

"Zasady sprawiedliwości":

"... zasada powszechności, według której ciężary podatkowe powinny mieć charakter powszechny, czyli że każdy obywatel, przedsiębiorca itp. powinien być objęty podatkiem, jeśli spełnione są warunki powstania stosunku podatkowego..."

"...zasada równości. Głosi ona, że ciężary podatkowe powinny być rozłożone równomiernie na wszystkich podatników".

- A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Poznań 1998.

A. Gomułowicz napisał: "Współcześnie w doktrynie podatkowej wyraźnie formułowany jest pogląd, że sprawiedliwość jest fundamentem budowy systemu podatkowego; rezygnacja z idei sprawiedliwości jest jednocześnie rezygnacją z "sukcesu reform podatkowych". (str. 127).

"Prawo podatkowe budowane jest na zasadach, opiera się jednak, na co wskazuje praktyka prawotwórcza, na kompromisach". (str. 129).

także sprzyjające powstawaniu pól korupcyjnych. Potrzeba takiej analizy wiąże się z obiegowym pytaniem - czy system podatkowy stanowi jeszcze spójną i jednolitą całość pod względem prawnym i ekonomicznym. Opracowanie to jest efektem poszukiwania kierunków odpowiedzi na to pytanie.

Za podstawę do formułowania ocen i wniosków przyjęto wyniki analizy, przede wszystkim czterech podstawowych podatków (podatki: dochodowy od osób prawnych, dochodowy od osób fizycznych, od towarów i usług oraz akcyzowy), ponieważ stanowiły one ok. 85% całkowitych dochodów podatkowych państwa w latach 1997-1998.

I. CHARAKTERYSTYKA DOCHODÓW PODATKOWYCH

Nowe podatki Do końca 1993 r. zreformowano ważniejsze podatki, mając również na uwadze praktykę krajów Unii Europejskiej. I tak z dniem 1 stycznia 1992 r. wprowadzono podatek dochodowy od osób fizycznych, z dniem 10 marca 1992 r. podatek dochodowy od osób prawnych, a z dniem 5 lipca 1993 r. - podatek od towarów i usług (VAT) oraz podatek akcyzowy.

Nowo wprowadzone podatki spowodowały zmiany w wielkości i strukturze dochodów podatkowych budżetu państwa i budżetów gmin, co obrazuje tabela na str.7.

Udział podatku dochodowego od osób fizycznych w dochodach ogółem budżetu państwa w roku jego wprowadzenia (tj. w 1992 r.) wyniósł 23,1%. Niezwaloryzowanie w 1993 r. progów podatku dochodowego od osób fizycznych spowodowało wysoką dynamikę wpływów z tego tytułu i wzrost do 26% udziału tego podatku w dochodach budżetowych. Wprowadzenie w 1995 r. rozszerzono system ulg w podatku od osób fizycznych, (np. darowizny na rzecz osób fizycznych) ale podwyższono równocześnie stawki opodatkowania (o 1 pkt dla najniższego progu, o 3 pkt dla średniego i o 5 pkt dla najwyższego), w wyniku czego wpływy z tego podatku w 1994 r. wzrosły do 27,5% dochodów budżetowych ogółem.

Udział podatku dochodowego od osób prawnych w dochodach ogółem zmniejszył się z 16,2% w 1992 r. do 13,6% w 1993 r. Wiązało się to głównie z ulgami dla inwestorów. Od 1994 r. system ulg rozszerzył się, wprowadzono także ulgi dla eksporterów. Mimo pewnej poprawy sytuacji finansowej podatników, wzrost wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych był nieznaczny, w rezultacie udział tego podatku w dochodach budżetu państwa obniżył się w 1994 r. do 10,8%. W 1995 r. zakres ulg w obu podatkach dochodowych wzrósł, jednakże wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych miały wyższą dynamikę od wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych. W latach 1995-1997 podatek od osób fizycznych kształtował się na poziomie od 28,1% do 22,5%, a podatek od osób prawnych od 10,6% do 11,1% ogólnych dochodów budżetu państwa.

Najbardziej istotny wpływ na zwiększenie dochodów budżetowych miało wprowadzenie podatku od towarów i usług, który zastąpił podatek obrotowy, oraz modyfikacja podatku akcyzowego, a także usprawnienie form poboru tych podatków.

Zbiórce zestawienie dochodów podatkowych budżetu państwa i budżetów gmin oraz ich dochodów ogółem

Podstawowe dane

w mln zł

Wyszczególnienie		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
1		2	3	4	5	6	7	8
Produkt Krajowy Brutto		114944,2	155780,0	210407,3	288701,3	362814,2	444086,0	550405,6
OGÓŁEM Dochody budżetu państwa		31277,5	45900,8	63125,2	83721,7	99674,5	119772,1	126559,9
Ogółem dochody budżetów gmin		6440,2	9648,5	14808,0	19993,4	30956,4	39496,8	46728,7
Ogółem wpływy podatkowe, w tym z podatków		27701,6	41803,0	58125,8	77937,0	96982,9	115158,7	131781,0
Podatki bezpośrednie	dochody od osób fizycznych	7226,1	11942,4	17375,6	23511,8	26171,9	29941,5	34644,0
	dochody od osób prawnych	5062,0	6257,2	6827,7	8837,0	10730,3	13264,0	14814,0
	od wzrostu wynagrodzeń ⁵	1698,8	998,7	469,1	166,9	-	-	-
	od nieruchomości	1053,7	1427,5	1988,0	2826,6	3527,7	4426,9	5237,0
	od środków transportu	223,4	320,8	413,3	603,1	823,9	1129,4	347,0
	rolny	173,7	371,3	417,8	519,6	671,1	777,3	777,3
	leśny	-	-	38,5	72,5	98,4	111,4	-
	dochodowy od osób fizycznych - wpływy z karty podatkowej	207,3	272,7	239,0	279,8	352,6	376,6	389,1
	udział w podatku dochodowym od osób prawnych stanowiącym dochód budżetu państwa	166,6	349,2	366,3	468,9	564,3	703,2	776,3
	udział w podatku dochodowym od osób fizycznych stanowiącym dochód budżetu państwa	1261,4	2099,3	3054,4	4147,6	7017,4	8860,3	106192,0
	od spadków i darowizn	-	-	40,1	43,7	63,0	85,1	-
Razem podatki bezpośrednie		17073,0	24039,1	31229,8	41477,5	50020,6	59675,7	-
Podatki Pośredn.	Akcyzowy	-	3120,3	9001,7	12139,9	15524,0	17890,2	21068,0
	od towarów i usług (VAT)	-	5129,1	15013,9	20673,4	28206,0	36929,2	42867,0
	obrotowy ⁶	10309,9	9409,5	129,5	41,7	-	-	-
	Razem podatki pośrednie ⁷	10309,9	17749,4	26884,3	36314,8	46803,1	55252,4	64430,0
Inne dochody podatkowe ⁸		318,7	14,5	11,7	144,7	159,2	230,6	44,0
Razem dochody podatkowe budżetu państwa		24615,5	36962,2	51568,4	68975,2	83864,5	98688,5	113949,5
Ogółem dochody podatkowe budżetów gmin		3086,1	4840,8	6557,4	8961,8	13118,4	16470,2	17832,7
Razem dochody podatkowe własne budżetów gmin		1658,1	2392,3	3136,7	4345,3	5536,7	6906,7	6437,2

Opracowano na podstawie sprawozdań RM z wykonania budżetu państwa, Analiz wykonania budżetu państwa NIK oraz Rocznika Statystycznego GUS z 1997 r. Informacje te stanowiły podstawę danych liczbowych przedstawionych w załącznikach oraz sporządzonych wykresów⁹.

⁵ Podatek od wzrostu wynagrodzeń obowiązywał od 1 stycznia 1990 r. do 1 marca 1994 r., od 1 sierpnia do 31 grudnia 1994 r. podatek ten został zastąpiony opłatą sankcyjną za przekroczenie wzrostu wynagrodzeń w podmiotach gospodarczych.

⁶ Podatek obrotowy obowiązujący do 4 lipca 1993 r. oraz przejściowo do końca 1993 r. oraz w latach 1994 i 1995, zastąpiony został podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym.

⁷ Do podatków pośrednich należał też podatek importowy (wprowadzony z dniem 1 stycznia 1994 r. i obowiązujący do 31 grudnia 1996 r.), należy też tu podatek od gier losowych i zakładów wzajemnych wprowadzony z dniem 10 grudnia 1992 r.. Dochody z podatku od gier wyniosły 487,2 mln zł. W 1998 r..

⁸ Inne dochody podatkowe: od 1992 r. obejmowały wpływy z podatków zniesionych, w tym w 1996 r. z podatku obrotowego i z podatku od wzrostu wynagrodzeń, a w 1997 r. zaległe wpływy z podatku importowego.

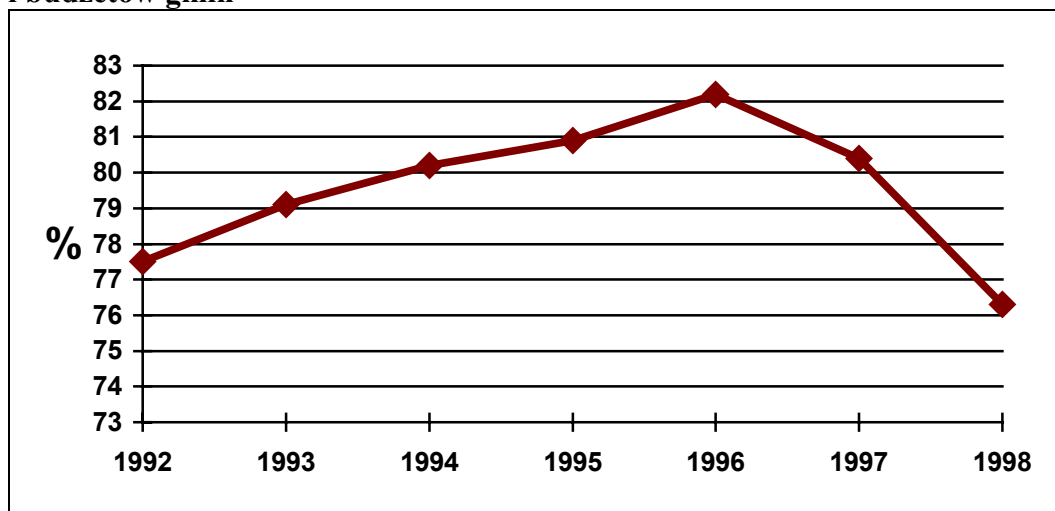
⁹ Wszystkie dane liczbowe zamieszczone zarówno w tabelach, jak i w tekście podane zostały w wartościach nominalnych. W przypadku podawania wielkości urealnionych - zostało to wyraźnie zaznaczone.

O wydajności fiskalnej tych podatków może świadczyć (mimo ograniczonej porównywalności) rosnący udział wpływów z podatków pośrednich w dochodach budżetowych ogółem: z 33,0% w 1992 r. do 38,7% w 1993 r. i z 42,6% w 1994 r. do 46,1% w 1997 r. Spośród tych podatków największe wpływy pochodziły z VAT, w 1994 r. stanowiły one 55,8% kwoty podatków pośrednich, a w 1997 r. 66,8%. Wzrost udziału tego podatku wynikał m.in. z rozszerzenia jego zakresu przedmiotowego i podmiotowego. Dodatkowo na zwiększenie dochodów z VAT wpłynęło ograniczenie liczby podatników uprawnionych do uproszczonych form rozliczeń z budżetem (ryczałt, karta podatkowa) .

**Stabilizacja
wpływów
podatkowych**

Relacja dochodów podatkowych do dochodów budżetu ogółem (państwa i gmin), utrzymywała się do 1996 r. na wysokim poziomie ok. 80%.

Rys. 1. Udział dochodów podatkowych w łącznych dochodach budżetu państwa i budżetów gmin



Źródło danych: Tabela nr 5

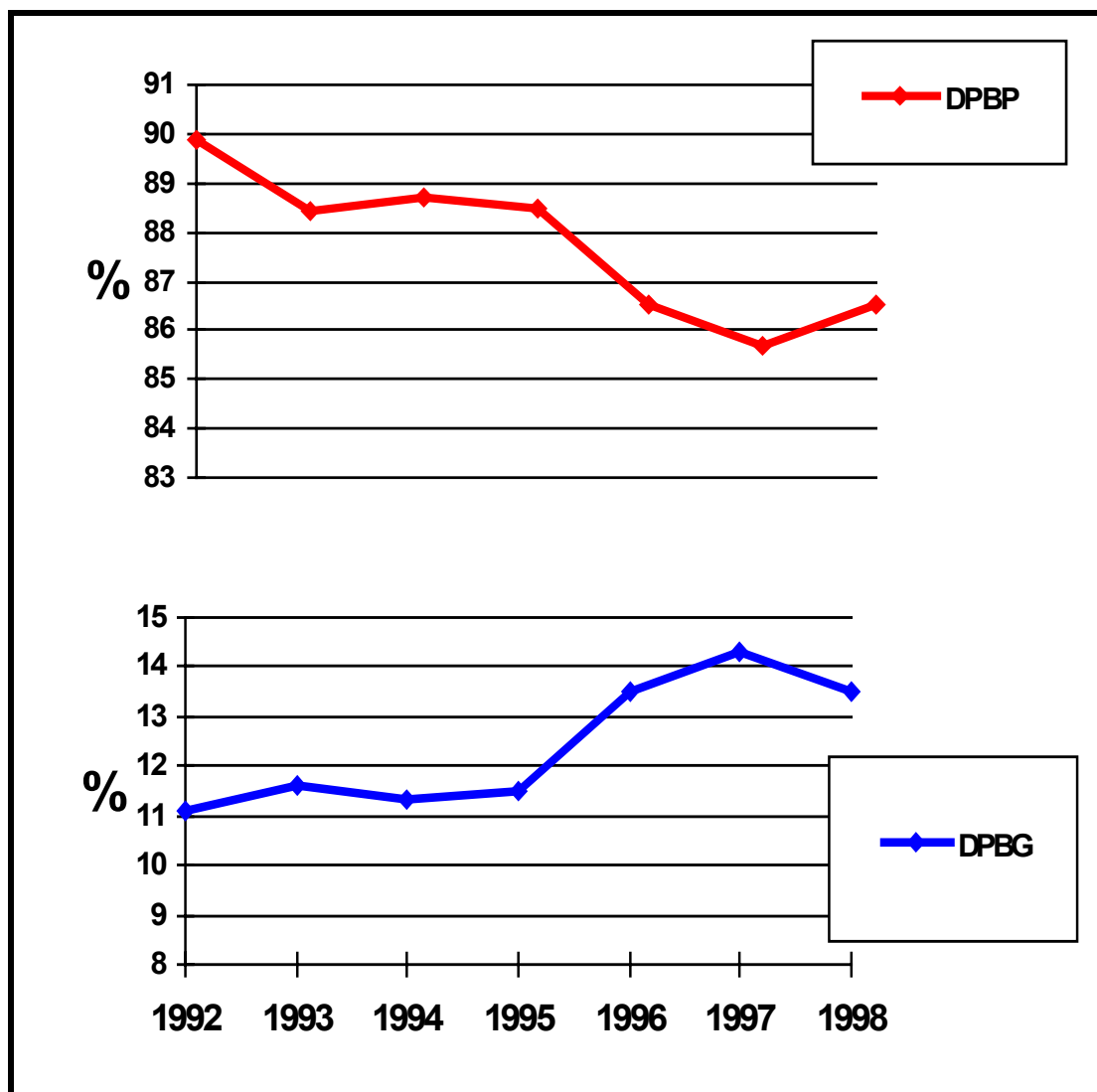
Rys. 1 wskazuje, że przeprowadzona reforma systemu podatkowego ustabilizowała wpływy podatkowe do budżetu państwa i gmin.

**Wzrost samodzielności
finansowej gmin**

Reforma finansów publicznych przeprowadzona na początku lat dziewięćdziesiątych przyczyniła się do większej samodzielności gmin wykonujących zadania publiczne na podstawie własnego budżetu uchwalonego przez jej organ. Na dochody budżetu gmin składają się dochody własne (głównie wpływy z podatków i opłat i z majątku gminy), udziały w podatkach dochodowych od osób fizycznych i osób prawnych - stanowiących dochody budżetu państwa - oraz dotacje i subwencje.

Udział podatków w dochodach budżetu gmin w okresie 1992-1998 systematycznie wzrastał, przy równoczesnym malejącym udziale dochodów podatkowych w budżecie państwa.

Rys. 2. Udział dochodów podatkowych budżetu państwa (DPBP) oraz dochodów podatkowych budżetów gmin (DPBG) we wpływach podatkowych ogółem



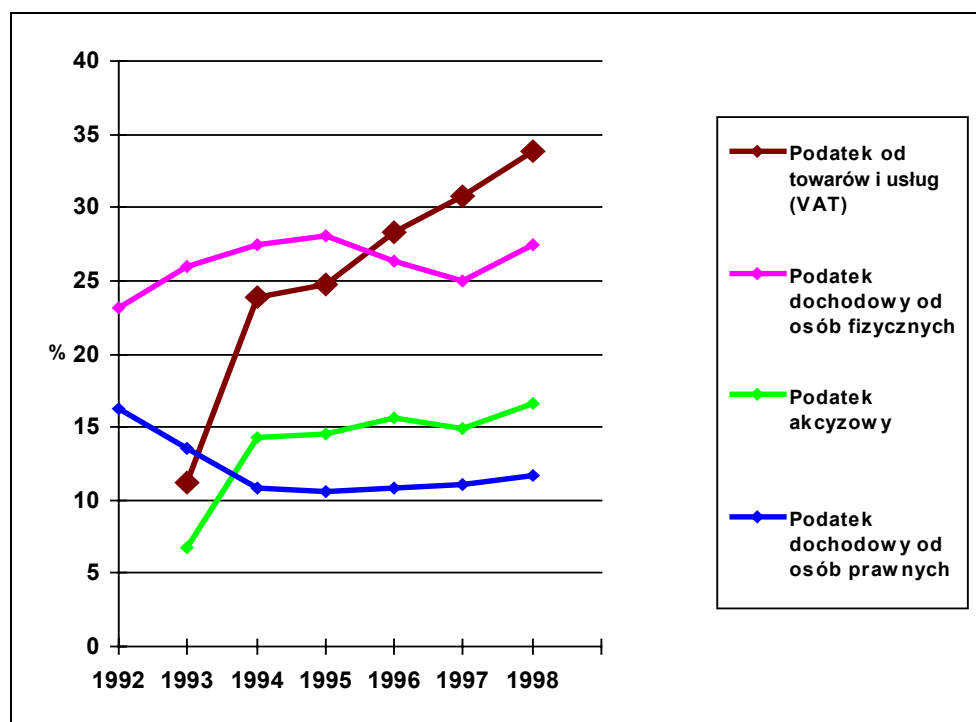
Źródło danych: Tabela nr 4

Rys. 2 ilustruje minimalny spadek udziału dochodów podatkowych budżetu państwa w dochodach podatkowych ogółem - z 89,9% w 1992 r. do 86,5% w 1998 r. - przy wzroście udziału dochodów podatkowych budżetów gmin w dochodach podatkowych ogółem - z 11,1% do 13,5% w tym okresie.

**Zmiany
struktury
dochodów
podatkowych**

Struktura udziałów podstawowych podatków w dochodach budżetów państwa i gmin zmieniła się znacznie w analizowanym okresie. W dochodach budżetu państwa występował ciągły wzrost udziału podatku od towarów i usług (z 11,2% w 1993 r. do 33,9% w 1998 r.). W okresie tym wzrastał również - chociaż znacznie wolniej - udział podatku akcyzowego (z 6,8% do 16,6%). Zmianom tym towarzyszył wyraźny spadek znaczenia podatku dochodowego od osób prawnych - z 16,2% w 1992 r. do 11,7% w 1998 r. w dochodach budżetu państwa. Zmiany te ilustruje rys. nr 3.

Rys. 3. Udział poszczególnych podatków w dochodach ogółem budżetu państwa

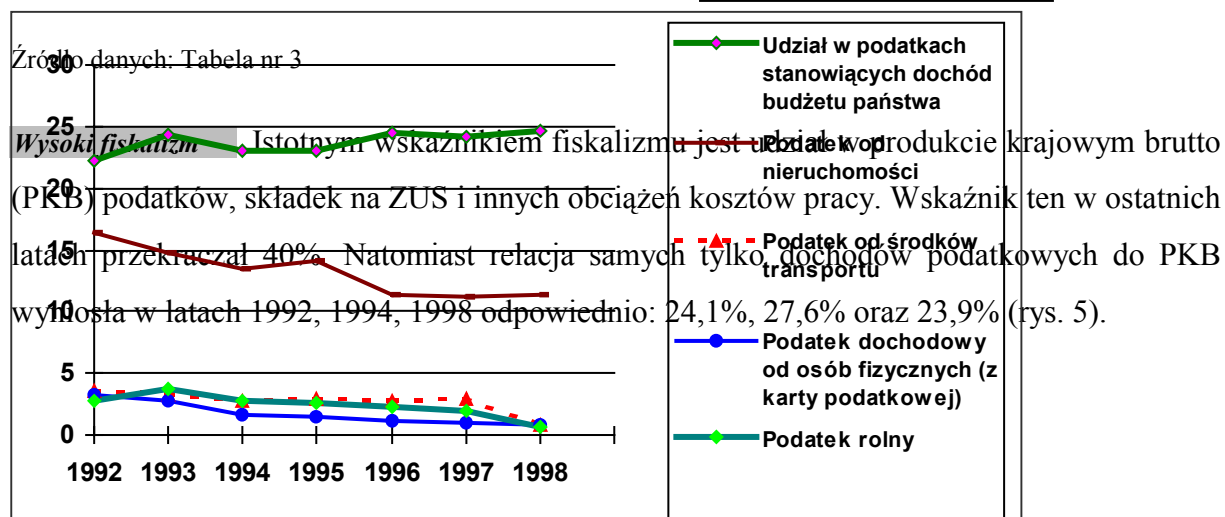
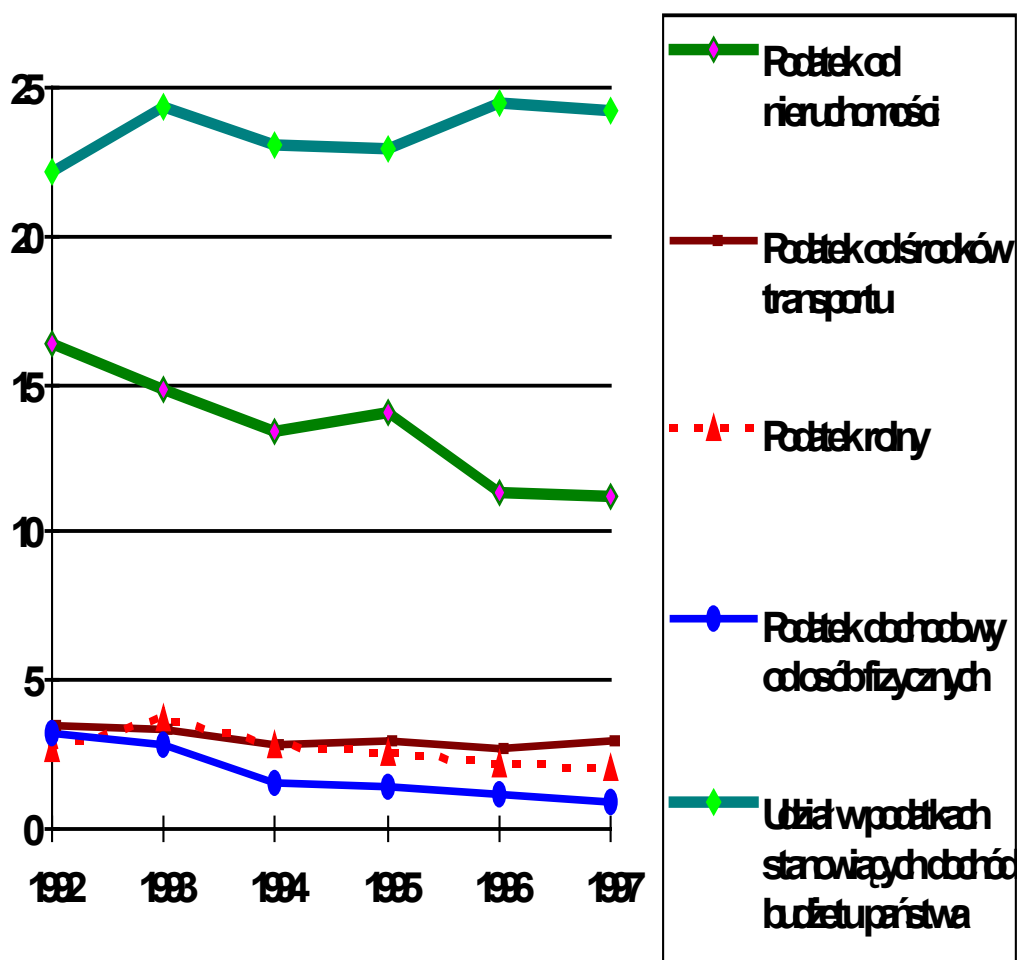


Źródło danych: Tabela nr 1

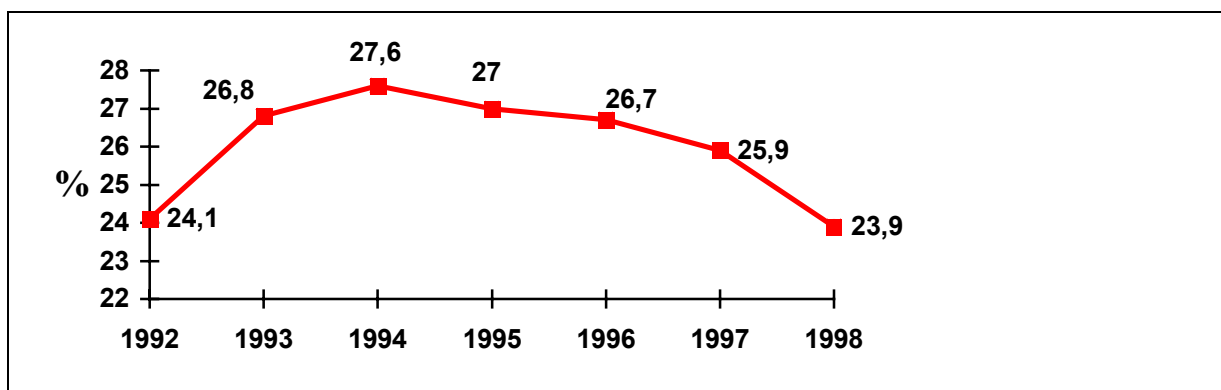
Najważniejszą cechą zmian w strukturze wpływów podatkowych do budżetu państwa w analizowanym okresie było rosnące znaczenie podatków pośrednich i podatku dochodowego od osób fizycznych. Ich udział w dochodach budżetu państwa zwiększył się z 44% w 1993 r. do 75,2% w 1997 r., i 77,9% w 1998 r. przy prawie stabilnych wpływach z podatku od osób prawnych na poziomie 11,7%. Oznaczało to faktyczny wzrost obciążenia podatkami “ostatecznego nabywcy”.

Główną pozycją dochodów własnych gmin - chociaż malejącą z 16,4% w 1992 r. do 11,4% w 1998 r. - były wpływy z podatku od nieruchomości. Najwyższe wpływy podatkowe do budżetów gmin pochodzą (rys. 4) z udziałów w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, przy malejących wpływach z podatków stanowiących dochody własne gmin.

Rys. 4. Udział ważniejszych podatków w dochodach ogółem budżetów gmin



Rys. 5. Relacja dochodów podatkowych ogółem (budżetu państwa i budżetów gmin) do PKB



Źródło danych: Tabela nr 3

Po wysokim wzroście do 1994 r. relacji dochodów podatkowych do wartości PKB (w cenach bieżących), w następnych latach wskaźnik ten powracał do poziomu 1992 r.. Początkowy wzrost związany był przede wszystkim z rosnącymi obciążeniami z tytułu nowych podatków, przy niewielkim przyroście PKB. Szybszy wzrost gospodarczy od roku 1995 przy wolniejszej dynamice wpływów podatkowych spowodował³ obniżanie się relacji podatków do PKB, jednak mimo to obciążenia podatkowe stanowiły nadal prawie ¼ PKB.

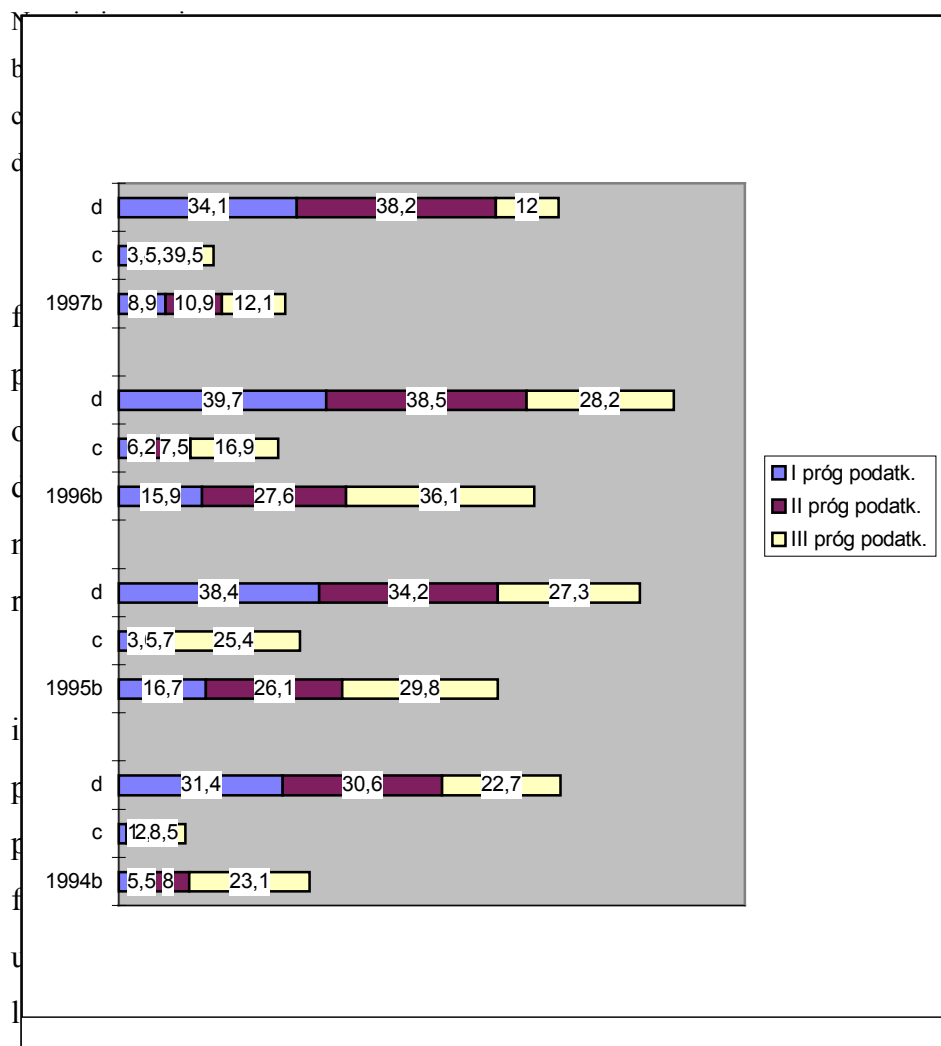
Nominalne, a rzeczywiste obciążenia podatkowe osób fizycznych

Różnica między nominalnym¹⁰ a rzeczywistym¹¹ obciążeniem podatkowym osób fizycznych wzrosła skokowo (niemal czterokrotnie) wzrosła przeciętnie w latach 1994-1997. Wyrazem tej różnicy jest wskaźnik zmniejszenia obciążeń podatkowych przedstawiony w tabelach nr 7 i 8 oraz na rys. 6 (liczony jako iloraz różnicy między obciążeniami nominalnymi a rzeczywistymi do obciążeń nominalnych).

¹⁰ Obciążenie nominalne - obciążenie wynikające z wysokości dochodów i właściwych stawek podatkowych

¹¹ Obciążenie rzeczywiste - obciążenie skorygowane wszelkimi ulgami podatkowymi.

Rys. 6. Wskaźniki zmniejszenia obciążeń podatkowych dla poszczególnych progów podatkowych (I - III) w latach 1994-1997 (patrz tabela 7 i 8)



zawodów.

chodowym od osób
Spośród wszystkich
większe przez osoby
ych zawodów (grupa
alnego np. w 1996 r.
korzystali emeryci i

e się dużą progresją
datkowych uzyskują
m są tu podatnicy
największym stopniu
wierdzenia w faktach
owej w połączeniu z
ze osoby osiągające

najwyższe dochody.

**Nominalne
a rzeczywiste
opodatkowanie
osób prawnych**

Duża rozbieżność między rzeczywistą a nominalną stawką opodatkowania dochodów występuje również w odniesieniu do osób prawnych. Dokumentują ją następujące liczby¹²:

	1995	1996	1997
1) kwota ulg w podatku dochodowym od osób prawnych (w mln zł)	4055	4268	1860 (I półr.)
2) relacja ulg w podatku od osób prawnych do dochodów budżetu z tego podatku (w %)	46	40	35
3) nominalna stawka opodatkowania dochodów (w %)	40	40	38
4) zmniejszenie stawki rzeczywistej w	18	16	14

¹² Dane pochodzą z "Informacji ..." oznaczonej 6 (s. 4-5) oraz Analiz wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej

stosunku do nominalnej (w punktach procentowych)

(I półr.)

Rzeczywiste stawka opodatkowania była średnio niższa, w latach 1995-1997, od stawki nominalnej o ok. 16%. Tym samym średnie rzeczywiste obciążenie podatkowe kształtowało się w tym czasie na poziomie zbliżonym do 24%, a nie jak zakładano: 40 - 38%.

Tak pokaźna rozbieżność między opodatkowaniem rzeczywistym a nominalnym, przy uwzględnieniu lawinowo rosnących ulg w tym podatku (przedstawionych w załączniku nr 2), wskazuje na małą wydajność i żywiołowe kształtowanie się podatku dochodowego od osób prawnych.

**“Szara
gospodarka”**

Zakres “szarej gospodarki” GUS oszacował za lata 1994-1997 w przedziale 15-17% PKB (Tabela nr 9). W szacunku tym przyjęto zasady rachunków narodowych obowiązujące w krajach Unii Europejskiej (System of National Accounts 1993; European System of Accounts 1995). W szacunku “szarej gospodarki” uwzględniono jedynie działalność ukrytą (z wyjątkiem zabronionej), polegającą na wytwarzaniu wyrobów lub świadczeniu usług, których wytwarzanie nie jest zabronione przez prawo, jednakże ich rozmiary są w całości, bądź w części, ukrywane przed organami administracji państwowej (podatkowymi, celnymi, ubezpieczeniowymi, statystycznymi).

W ramach produkcji ukrytej wyróżniono:

- 1) zaniżanie efektów działalności przez zarejestrowane podmioty gospodarcze (sektora prywatnego) z liczbą pracujących do 5 osób oraz od 6 do 50;
- 2) efekty nierejestrowanej działalności gospodarczej osób fizycznych, głównie w usługach.

Z tak wykonanych szacunków wynika, że w “szarej gospodarce” wytworzono np. w 1994 r. ponad 38 mld PKB, a w 1997 r. Ponad 67 mld PKB. Budżet państwa utracił, z tytułu działalności ukrytej w “szarej gospodarce” 11 mld zł w 1994 r. i w 1997 r. - 16 mld zł dochodów podatkowych (przyjmując relacje dochodów podatkowych do PKB zamieszczone w tabeli nr 4). Utracone w ten sposób kwoty podatków były wyższe od niedoboru budżetu państwa prawie 2-krotnie w 1994 r. i prawie 3-krotnie w 1997 r.

II. SYNTEZA USTALEŃ KONTROLI

Badania kontrolne Najwyższej Izby Kontroli potwierdzają liczne wady polskiego systemu podatkowego. Najistotniejsze z nich to brak stabilności i niezwykle skomplikowane rozwiązania podatkowe (por. sposób realizacji niektórych ulg opisany w załącznikach nr 1 i 2), nadmierny fiskalizm, mnogość ulg podatkowych - w tym niedookreślone przez prawo warunki uznaniowego przyznawania ulg¹³. Przejawami tych słabości jest niedostateczna sprawność ustalania i poboru podatków, a zwłaszcza utrzymujący się wysoki poziom zaległości podatkowych, mała egzekucyjność, a także rozdzźwięk pomiędzy nominalnymi i faktycznymi obciążeniami podatkowymi we wszystkich grupach podatników.

Tak zasadnicze wady destabilizują system podatkowy, a zwłaszcza destrukcyjnie wpływają na jego ekonomiczną skuteczność. Problem polega więc już nie na tym, czy zmieniać prawo podatkowe, lecz na tym, w jakim kierunku i w jakim zakresie.

1. Odstępstwa od zasad podatkowych

Nieprzestrzeganie zasad

Ustalenia kontroli wskazują na liczne odstępstwa od podstawowych zasad podatkowych - stałości, pewności, sprawiedliwości. Nieprzestrzeganie w praktyce zasad obniżało z kolei skuteczność systemu podatkowego.

Brak stałości i pewności prawa

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie oceniała zbyt częste zmiany przepisów podatkowych, a także krótkie terminy między ogłoszeniem aktów normatywnych a datą ich wejścia w życie. Szczególnie naganne było wydawanie aktów wykonawczych ze wsteczną mocą obowiązującą. Np. w badaniach obejmujących okres 3 lat (1995-1997), ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych zmieniana była 13-krotnie, a ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych 11-krotnie. Większość tych zmian wprowadzono w sposób częściowy, na mocy innych ustaw, zamiast w ramach kompleksowych nowelizacji ustaw podatkowych. Często nie były przestrzegane zasady tworzenia prawa, np. na 50 aktów wykonawczych dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych wydanych przez Ministra Finansów, w niemal

połowie przypadków akty te obowiązywały od dnia ogłoszenia z mocą wsteczną, a w dwóch zarządzeniach zalegalizowano istniejący od lat stan faktyczny. Wprawdzie zmiany prawa wprowadzane z mocą wsteczną były korzystne dla określonych podatników, to jednak stanowiły przykład łamania zasad stanowienia prawa. Na negatywny wpływ częstych zmian prawa podatkowego na działalność aparatu skarbowego NIK zwracała uwagę już w 1994 r. wskazując m.in., że Ministerstwo Finansów i firma komputerowa Bull nie nadążały z podstawowym oprogramowaniem za zmianami w systemie podatków.

Takie działania komplikowały prawo podatkowe, utrudniały prace organów podatkowych i nie sprzyjały poprawności stosowania prawa, zaskakiwały podatników ograniczając możliwość zapoznania się ze zmianami przepisów bezpośrednio ich dotyczących, a także oznaczały nierówne traktowanie podatników.

(s. 45-50, 136)¹⁴

**Różna
wykładnia
przepisów**

Przepisy podatkowe w analizowanym okresie nie spełniały wymogów jednoznaczności i precyzji, w wyniku czego różnie były interpretowane, nie tylko przez organy podatkowe, ale nawet w orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego. Niektóre interpretacje Ministra Finansów przekazywane organom skarbowym, były po ich wydaniu w istotny sposób zmieniane kolejnymi interpretacjami. O skali niejasności rozwiązań prawnych dotyczących np. podatku od towarów i usług, świadczy 19,6 tys. pism podatników, jakie wpłynęły do Ministra Finansów w sprawach tego podatku w ciągu trzech i pół roku. Liczba skarg w sprawach podatkowych, jakie wpłynęły do NSA, wzrosła w latach 1993-1996 ponad dwukrotnie, z ok. 5 tys. do ok. 13 tys.

Stan taki oznacza trudności, a nierzadko niemożność zapewnienia jednolitości stosowania prawa.

(s. 51-58, 140).

¹³ J. Starościk - E. Iserzon: Prawo administracyjne w zarysie. Wydawnictwo prawnicze, Warszawa 1959, s. 133 - 134. Por. także T. Bigo: Kontrola uznania administracyjnego; uwagi wstępne o przedmiocie i metodzie badania. Wrocławskie Towarzystwo Naukowe, 1959, s. 49 - 72.

¹⁴ W nawiasach podane są numery stron rozdziału V "Dokumentacja ustaleń kontroli".

**Nierówne
traktowanie
podatników**

Szczególnie destrukcyjny wpływ na system podatkowy miało - niezgodne z prawem, wg NIK - ingerowanie Ministra Finansów w tok postępowania podatkowego. Polegało ono na wydawaniu podległym urzędom pisemnych "upoważnień, "zgód", "zaleceń" do przyznania ulg podatkowych w indywidualnych przypadkach. Wskazani w tych pismach podatnicy uzyskiwali wyjątkowe "uprawnienia" w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez urzędy. Minister Finansów, rozpatrując wnioski w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku dochodowego od osób prawnych podejmował w podobnych sprawach odmienne decyzje, a różnice w rozstrzygnięciach (np. zaniechanie poboru podatku lub decyzja odmowna) zależały wyłącznie od podmiotów będących stronami tych postępowań. Wydawał on także zarządzenia, w znacznej mierze oparte na przesłankach uznaniowych, przyznając zwolnienia i ulgi w podatku akcyzowym, mimo że ustawa nie przewiduje zwolnień podmiotowych od akcyzy. Urzędy skarbowe, rozpatrując wnioski osób fizycznych o udzielenie ulgi, podejmowały odmienne decyzje w sprawach, w których okoliczności były takie same - udzielały lub odmawiały przyznania ulgi.

Przedstawione fakty świadczyły o niejednolitym stosowaniu prawa podatkowego przez organy państwa, o nierównym traktowaniu podatników, o kształtowaniu zasad opodatkowania poprzez wytyczne i zalecenia, o naruszaniu zasady powszechności opodatkowania.

Praktykę pism zalecających zaniechano dopiero w 1998 r., jednak nie została uchylona stosowna decyzja Ministra Finansów, będąca podstawą takiej działalności. (s. 65-66, 102).

2. Zaległości podatkowe

**Rosnące kwoty
i malejący
wskaźnik**

Wzrastały dochody podatkowe i malał w nich udział zaległości. Takie kształtowanie się dochodów było następstwem wprowadzenia podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a także ujednoliconego podatku dochodowego od osób prawnych. Podatki te okazały się wydajnymi i stabilnymi źródłami dochodów budżetu państwa. Jednak kwoty zaległości podatkowych utrzymywały się na wysokim i rosnącym poziomie. Zaległości w czterech głównych podatkach osiągnęły bowiem poziom ok. 90% deficytu budżetowego w 1997 r. i 40% w 1998 r. (deficyt w 1998 r. wzrósł o 123,5%).

Dochody podatkowe

Relacja dochodów podatkowych we wpływach budżetu państwa zwiększyła się z ok. 82% w latach 1995-1997 do ok. 90% w 1998 r.

Największe znaczenie w dochodach budżetu państwa miało wprowadzenie podatku od towarów i usług. Jego udział w dochodach budżetu był od początku znaczny i wzrósł z 24% w 1994 r. do 31% w 1997 r. i 34% w 1998 r.

Podatek dochodowy od osób fizycznych był drugim co do udziału w dochodach budżetu państwa. W latach 1992-1998 dochody z podatku od osób fizycznych wzrosły o 192%. Udział dochodów z tego podatku w dochodach podatkowych ogółem wyniósł 29% w 1992 r., 31% w 1996 r. i 30% w 1998 r. Odnotowano też nieznaczny wzrost dochodów budżetu z podatku dochodowego od osób prawnych. Udział tego podatku w dochodach budżetu państwa ogółem zwiększył się - z 10,6% w 1995 r. do 11% w 1997 r. i 11,7% w 1998 r. (s. 68).

Malejący wskaźnik zaległości

Wskaźnik zaległości podatkowych do dochodów podatkowych budżetu państwa obniżył się z 11,5% w 1992 r. do 6,0% w 1997 r. i 5,4% w 1998 r. Rachunkowo, malejący wskaźnik zaległości podatkowych pozornie może świadczyć o poprawie dyscypliny podatkowej. W rzeczywistości na tę relację wpłynęło zmniejszenie zaległości w wyniku:

- zniesienia niektórych podatków (podatku obrotowego i podatku od ponadnormatywnego wzrostu wynagrodzeń). W 1995 r. zaległości z tytułu tych podatków stanowiły 26,3% ogółu zaległości (1.661 mln zł), a w 1997 r. 14,8% (909 mln zł);
- przeprowadzanej restrukturyzacji zadłużenia największych dłużników budżetu, w okresie od marca 1993 r. do marca 1996 r. Podmiotom tym zmniejszono zaległości podatkowe w drodze postępowania ugodowego z bankami (MF spłacił zobowiązania kredytowe przedsiębiorstw wobec banków obligacjami) oraz bezpośredniego umarzania zaległości. Według szacunkowych danych, organy skarbowe objęły w latach 1994-1996 postępowaniem oddłużeniowym zaległości na kwotę 0,9 mld zł;
- uznaniowych ulg podatkowych, udzielanych zarówno osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą jak i osobom prawnym, co następowało w dwojaki sposób: poprzez pomniejszanie istniejących zaległości w drodze ich umorzenia lub nie dopuszczanie do ich powstawania w wyniku przyznanych ulg. Nie wiadomo o jaką kwotę

zaległości podatkowe pomniejszone zostały decyzjami organów odpowiedzialnych za wymiar i ściąganie należności.

Zmniejszanie się wskaźnika zaległości podatkowych w wyniku powyższych działań obniża ocenę skuteczności poboru podatków (s. 69, 76).

Wzrost kwot zaległości podatkowych

Zaległości w regulowaniu zobowiązań podatkowych zwiększyły się z 2,8 mld zł w 1992 r. do 5,2 mld zł w 1995 r., 6,0 mld zł w 1997 r. oraz 6,9 mld zł w 1998 r. Skala wzrostu zaległości podatkowych w latach 1992-1995 wynosiła 86%, a w latach 1996 - 1998 zmalała do 30%. Był to jednak nadal wysoki wskaźnik wzrostu, ponieważ odnosił się do wysoko “wywindowanych” wcześniej zaległości. Spośród wszystkich podatków najszybciej powiększały się zaległości w podatku od towarów i usług. Wzrosły one w 1998 r., w porównaniu do 1995 r., o 255%, a w porównaniu do 1997 r. o 44%.

W świetle ustaleń kontroli, działania Ministra Finansów zmierzające do zmniejszenia zaległości podatkowych były niewystarczające. Najwyższa Izba Kontroli ustaliła, że Ministerstwo Finansów sporządzało wprawdzie wykazy największych dłużników, ale nie dokonywało szczegółowych analiz przyczyn zadłużenia poszczególnych podmiotów oraz działań podejmowanych przez organy podatkowe wobec dłużników. Oceniając pracę służb egzekucyjnych, Ministerstwo Finansów brało pod uwagę tylko postępowanie w stosunku do kwot objętych tytułami wykonawczymi oraz analizowało ściągalność egzekucyjną, zaś pomijało zaległości, które nie zostały objęte tytułami wykonawczymi (s. 70)

3. Egzekucja zaległości podatkowych

Nienależyta egzekucja podatkowa

Utrzymywała się niska egzekucyjność zaległości podatkowych - mierzona wskaźnikami działalności egzekucyjnej oraz ściągalności egzekucyjnej¹⁵ - na poziomie ok. 45% w latach 1996-1997. Organy skarbowe zaniedbywały dochodzenia należności budżetowych, zwłaszcza z nowo wprowadzonych podatków. Powtarzały się takie negatywne zjawiska, jak opóźnienia w ustalaniu zaległości, mały zakres tytułów wykonawczych, rzadko stosowane zabezpieczenia majątkowe, nieliczne wystąpienia do sądów, brak zintegrowanego systemu informacji podatkowej.

Niskie wskaźniki egzekucyjności

Rezultaty egzekucji podatkowej dobrze ilustrują dwa wskaźniki, stosowane w praktyce kontrolnej NIK. Jednym z nich jest wskaźnik

¹⁵ Patrz Załącznik nr 3 - Dane statystyczne, Tabela nr 6.

działalności egzekucyjnej (relacja kwot objętych tytułami wykonawczymi do zaległych należności), który kształtował się przeciętnie na poziomie ok. 45%. Drugi z nich - wskaźnik ściągальności egzekucyjnej (relacja kwot ściąganych należności do objętych postępowaniem wykonawczym) utrzymywał się również na zbliżonym poziomie. Z wielkości tych wskaźników wynika, że urzędy skarbowe odzyskiwały dla budżetu w latach 1996-1998, na drodze postępowania egzekucyjnego, ok. 20 gr z 1 zł zaległości podatkowych (s. 85-86).

Zwłoka czasowa

NIK wskazywała na szereg powtarzających się przyczyn niewydolnej egzekucji należnych budżetowi zaległości podatkowych. Jedną z nich była opieszałość urzędów skarbowych w ustalaniu kwot zaległych należności podatkowych oraz listy dłużników. We wszystkich kontrolowanych urzędach skarbowych wystąpiły opóźnienia w wystawianiu tytułów wykonawczych w stosunku do daty powstania wymagalności należności i kierowania ich do komórek egzekucyjnych. Podobne opóźnienia dotyczyły również organów gmin oraz dysponentów funduszy celowych.

Zaległości bez tytułów wykonawczych

Utrzymywał się niski udział zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi w zaległościach podatkowych ogółem, mimo corocznego wzrostu liczby tych tytułów. W latach 1996-1998 tytułami wykonawczymi obejmowano około 46% zaległości ogółem. W kontrolowanych zaś urzędach skarbowych wskaźnik ten wyniósł 31% w 1995 r., 14% w 1996 r. i 41% w 1997 r. Mimo znacznej poprawy w 1997 r., nie wyczerpano dostępnych możliwości, ponieważ w ocenie Najwyższej Izby Kontroli, możliwe było podjęcie postępowania egzekucyjnego również dla pozostałych zaległości, których nie objęto tytułami wykonawczymi (s. 91-92).

Brak zabezpieczenia majątkowego

Urzędy skarbowe zbyt wstrzemięźliwie i niekonsekwentnie sięgały do zabezpieczeń majątkowych, zwłaszcza w stosunku do podatników, których wywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych w poprzednich latach wskazywało na małą ich wiarygodność płatniczą. Incydentalnie doprowadzano do ustanawiania hipoteki przymusowej, bądź orzekano o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe oraz odpowiedzialności współników za zobowiązania podatkowe spółek.

W kontrolowanych urzędach skarbowych dokonano w 1995 r. 102 zabezpieczeń na kwotę 12,3 mln zł, zaś w 1997 r. zrealizowano 59 zabezpieczeń na kwotę 7,9 mln zł. W stosunku do zaległości wykazywanych przez urzędy objęte kontrolą praktycznie nie stosowano zabezpieczenia na majątku dłużnika, sięgając do tego instrumentu zaledwie w ok. 1% przypadków (s. 91).

Rzadkie wnioskowanie do sądów

Urzędy skarbowe przejawiały małą aktywność we wnioskowaniu do sądów o ustanowienie hipoteki przymusowej na zaległości na podstawie

ustawy z 6 kwietnia 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece. Skontrolowane przez NIK urzędy skierowały do sądów:

- w 1995 r. - 183 wnioski, na kwotę 14 mln zł, co stanowiło 2,3% zaległości w tych urzędach;
- w 1996 r. - 156 wniosków, na kwotę 14 mln zł, stanowiącą 1,5% zaległości;
- w 1997 r. - 173 wnioski, lecz mimo wzrostu liczby wniosków, objęta nimi kwota zmalała do 9 mln zł, tj. 1,1% badanych zaległości.

NIK negatywnie oceniała też przypadki kierowania wniosków o ustanowienie hipoteki bez wcześniejszego ustalenia stanu prawnego nieruchomości dłużników (s. 93).

Niefunkcjonalny system informatyczny

Jedną z ważniejszych przyczyn niskiej skuteczności egzekucji podatkowej było przewlekłe i nie zakończone wdrażanie informatycznego systemu podatkowego POLTAX. Ministerstwo Finansów nie gromadziło danych dotyczących liczby dokonanych zabezpieczeń na majątku podatnika oraz kwot zobowiązań, które zostały zabezpieczone. Nadzór Ministerstwa koncentrował się przede wszystkim na działalności egzekucyjnej, zaś w mniejszym stopniu dotyczył problematyki zabezpieczeń lub postępowania administracyjnego zmierzającego do ustalenia odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe. Rejestr podatkowy funkcjonował w postaci rozproszonej. Każdy urząd skarbowy posiadał tę część rejestru, która dotyczyła podmiotów dokonujących w tym urzędzie czynności podatkowych (s. 97-98).

4. Ulgi w podatkach

Rosnące ulgi podatkowe

Rozrastał się zakres systemowych ulg podatkowych, zwiększany dodatkowo ulgami przyznawanymi w drodze decyzji uznaniowych. Informacje Ministra Finansów nie umożliwiały dokładnego zwymiarowania ulg systemowych w 4 głównych podatkach. Występowały one w formie odliczeń, zwolnień, zaniechania poboru podatku, umarzania zaległości, rozkładania na raty i odraczania terminów płatności. Ulgi podatkowe znacząco uszczuplały dochody budżetu państwa, a równocześnie częste ich zmiany i niejasne przepisy, stanowiące podstawę do ich stosowania, prowadziły do coraz większej niestabilności podatków. Systemowe ulgi podatkowe nadmiernie komplikują prawo podatkowe, a przy tym są nazbyt liczne, przez co tracą swój charakter motywacyjny. Brak precyzji regulacji prawnych utrudnia pracę organom podatkowym i rozliczenia podatnikom. Natomiast ulgi uznaniowe dodatkowo różnicują status i pozycję

podatników - liczne były przypadki udzielania ulg, które nie były uzasadnione sytuacją ekonomiczną wnioskodawców, a często przyznawano je jedynie w wyniku zaleceń Ministra Finansów.

Mnogość ulg

Najwięcej ulg systemowych wprowadzono do podatku dochodowego od osób fizycznych.

W 1997 r. ustawodawca dopuszczał 125 zwolnień w tym podatku, 13 rodzajów odliczeń od dochodów oraz 16 odliczeń od podatku. W podatku dochodowym od osób prawnych stosowano ponad 40 zwolnień, a w podatku od towarów i usług 17 zwolnień (s. 99-100).

Wymiar ulg

Kwota ulg w dwóch podatkach dochodowych od osób fizycznych i prawnych zwiększyła się z 7,2 mld zł w 1995 r. do ok. 10 mld zł (o 37,8%) w 1996 r. Udział ulg we wpływach budżetu państwa z tych podatków wyniósł odpowiednio: 22,9%, 26,8%. Ulgi w tych podatkach zrównały się z deficytem budżetu państwa w 1995 r., a w 1996 r. przekroczyły deficyt o 721 mln zł, tj. o ok. 8%.

Ulg w podatku od towarów i usług w okresie 1993-1996 wyniosły, wg szacunków Ministerstwa Finansów, 1,2 mld zł. W tym okresie na podstawie pism zalecających z Ministerstwa Finansów urzędy skarbowe udzieliły 312,1 mln zł ulg w tym podatku. W kwocie tej nie uwzględniono skutków finansowych wielu pism zalecających przyznanie ulgi w podatku od towarów i usług, gdyż Ministerstwo Finansów nie prowadziło ewidencji uwzględniającej zakres przedmiotowy i okres, na który je udzielono, a także nie monitorowało tych podatników, którym urzędy skarbowe przyznały ulgę.

Najwyższy poziom relacji podatkowych do wpływów podatkowych wystąpił w podatku dochodowym od osób prawnych. Wyniósł on 46% w 1995 r., 40% w 1996 r. i 35% w I półroczu 1997 r., co znacząco obniżało jego wagę w ogólnych dochodach podatkowych budżetu państwa (10%). Analogiczny wskaźnik w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych był w tym okresie przeciętnie ponad dwukrotnie niższy. Bezwzględna kwota ulg podatkowych w podatku od osób fizycznych była jednak o ok. 30% większa od ulg w podatku od osób prawnych. Powiększyła się ona w okresie 1994-1996 ponad czterokrotnie i wyniosła 5,6 mld zł w 1996 r.

Fakty te wskazują, że:

- daremny, w znacznej części, okazał się ogromny trud, jakiego wymagało ustalanie, rozliczanie i pobór podatku dochodowego od osób prawnych wobec uszczuplania ulgami podatkowymi, o niemal połowę, dochodów budżetowych z tego tytułu;

- wystąpiła zasadnicza rozbieżność pomiędzy nominalnym a faktycznym obciążeniem podatkowym osób fizycznych, dochodząca w skrajnych przypadkach do prawie 40%, zwłaszcza u podatników osiągających przychody z działalności gospodarczej (s. 99-100).

***Relatywnie najwięcej
płacili najubożsi***

W najmniejszym stopniu z ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych korzystali podatnicy z pierwszej grupy podatkowej¹⁶.

Natomiast głównymi beneficjentami systemu ulg były osoby najzamożniejsze. Na podstawie kontroli NIK z 1998 r. ustalono, że przeciętna kwota odliczeń w I grupie podatkowej wyniosła 434 zł w 1995 r. i 777 zł w 1996 r., natomiast w III grupie odliczenia wyniosły w tym czasie 13.180 zł i 18.273 zł.

Zmniejszenie rzeczywistego obciążenia podatkowego w stosunku do obciążenia nominalnego wyniosło średniorocznie w latach 1996-1997 - 11%. Wysokie obciążenie podatkowe osób fizycznych dawały zatem coraz mniejsze rezultaty dochodowe (s. 107).

***Nadużywanie
uznaniowości ulg***

Poważnym mankamentem, destabilizującym system podatkowy, były nazbyt ogólnie określone warunki dopuszczalności stosowania ulg podatkowych, a także praktyka udzielania uznaniowych ulg przez organy podatkowe, często bez należytego rozpoznania okoliczności uzasadniających ich przyznanie. Izba i urzędy skarbowe udzieliły w 1998 r. takich ulg na kwotę 604,2 mln zł, podczas gdy w 1997 r. - na kwotę 1.121,3 mln zł, tj. o 46% mniej¹⁷. Minister Finansów wskazywał - w pismach kierowanych do podległych urzędów - podatników, którym imiennie zalecał udzielenie ulg podatkowych. Np. w okresie 1993 - 1996 Minister Finansów skierował do organów skarbowych ok. 60 pism zalecających ulgi tylko w podatku od towarów i usług. Zdaniem NIK była to niezgodna z prawem ingerencja w tok postępowania podatkowego. Konkretnym podatnikom mogły być bowiem przyznawane ulgi w określonych sytuacjach, na podstawie decyzji organów skarbowych. Organy te nie przestrzegały jednak określonego w przepisach trybu udzielania ulg - jedynie sporadycznie analizowały uzasadniające je okoliczności oraz osiągane rezultaty (s. 108-109, 114).

¹⁶ Por. tabela nr 7 i 8

¹⁷ Na poziom ulg wpłynęły znacząco umorzenia w podatkach zniesionych, które wyniosły: w 1997 r. 491, 6 mln zł, a w 1998 r. jedynie 126,2 mln zł.

5. Działalność kontrolna organów podatkowych oraz sprawowanie nadzoru

Nieskuteczny nadzór i kontrola

Zawodził system kontroli podatkowej oraz nadzoru aparatu skarbowego, nie była też zadowalająca ochrona interesów Skarbu Państwa. W niedostatecznym stopniu realizowano podstawowy cel kontroli podatkowych, tj. zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych. Funkcję prewencyjną kontrole skarbowe spełniały również w znikomym stopniu.

Malejąca liczba kontroli podatników

Systematycznie obniżał się wskaźnik kontroli podatników¹⁸ podatków dochodowych. W latach 1991-1992 podatek (będący podmiotem gospodarczym) mógł spodziewać się kontroli raz na 10 lat, a w latach 1996-1997 już tylko raz na 20 lat. W tym czasie podatek dochodowy od osób fizycznych mógł zostać skontrolowany przeciętnie raz na 8 lat. Równocześnie na wysokim poziomie (40-60%) utrzymywały się ujawniane w wyniku kontroli nieprawidłowości i przestępstwa podatkowe.

Niewystarczająca była zwłaszcza ilość kontroli źródłowych u podatników, którzy w rocznych rozliczeniach deklarowali znaczne zmniejszenie dochodów w wyniku odliczeń bądź zwolnień albo wykazujących w kolejnych latach stratę w działalności gospodarczej. Nieskuteczne były kontrole podatników mających kasy fiskalne. Ograniczały się one bowiem wyłącznie do warunków technicznych ich instalowania, a pomijano badania prawidłowości wykonywania obowiązków dokumentowania obrotów przy pomocy tych kas.

W niewielkim stopniu podejmowane były kontrole podmiotów działających bez zgłoszenia właściwemu organowi obowiązku podatkowego.

(s. 121-128, 133).

Mała reakcja na przestępstwa skarbowe

NIK krytycznie oceniała opieszałość we wszczynaniu postępowań odpowiednich organów państwa wobec podatników popełniających przestępstwa skarbowe. Tylko w stosunku do mniejszości z nich (15-65%), w latach 1995 - 1997 wszczynano postępowania karno-skarbowe¹⁹. Niepokojące było również, że tylko w

¹⁸ Stosunek liczby przeprowadzonych kontroli do liczby jednostek podlegających kontroli

¹⁹ Dotyczy podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

związku z 19% zawiadomień o popełnieniu przestępstw, prokuratury kierowały sprawy do sądu²⁰.

(s. 130-133).

Niepełne informacje o podatnikach

Negatywny wpływ na trafność planowania i skuteczność kontroli miał sposób zbierania przez organy skarbowe informacji o podatnikach.

Urzędy nie dysponowały pełnymi danymi, a nawet zdarzało się, że nie posiadały kompletnego wykazu podatników. Pomimo prowadzenia od 1991 r. prac nad komputeryzacją aparatu skarbowego, jej stan był niezadowalający. Informatycznym systemem POLTAX nie objęto wszystkich podatników, nie obsługiwał on w pełni księgowości podatkowej i egzekucji należności.

(s.134 - 138).

Dużo uchylanych decyzji

Niepokojące były wysokie wskaźniki uchylanych w latach 1996-1998 przez izby skarbowe decyzji organów I instancji. Spośród kilku tysięcy rozpatrzonych decyzji - izby skarbowe uchyliły ponad połowę. Równocześnie w tym okresie Minister Finansów w trybie nadzoru uchylił, zmienił lub stwierdził nieważność ponad 200 ostatecznych decyzji organów podatkowych. Niepokojąca była również nagminność nieterminowego rozpatrywania przez izby skarbowe odwołań podatników od decyzji urzędów skarbowych. Ustawowy dwumiesięczny termin przekroczony był w latach 1996-1998 w ponad połowie przypadków, co powodowało utratę wpływów budżetowych.

(s. 139-141).

Niewystarczający nadzór

Wyniki kontroli przeprowadzonych w latach 1997-1998 wskazały na niewystarczający nadzór Ministra Finansów i izb skarbowych nad działalnością podległych urzędów. Pomijano problematykę zabezpieczeń na majątku podatnika, odpowiedzialności osób trzecich, nie gromadzono danych w tym zakresie. Ministerstwo Finansów nie kontrolowało podległych organów skarbowych w przedmiocie postępowania z dłużnikami. Nie prowadzono specjalnego nadzoru podatkowego związanego z kontrolą obliczania rezultatów gry na stołach i automatach losowych. Izby skarbowe najczęściej ograniczały swój nadzór do orzekania jako organy II instancji.

²⁰ Dotyczy podatników podatku akcyzowego.

Równocześnie na wysokim poziomie utrzymywały się zaległości podatkowe: 6% dochodów podatkowych w 1997 r., tzn. w wysokości zbliżonej do deficytu budżetu państwa, i 6% w 1998 r. Tym większe obawy budzi bardzo mała skuteczność działalności egzekucyjnej urzędów skarbowych - ściągальność zaległości podatkowych spadła w 1997 r. do poziomu 43,9% z 47,8% w 1996 r.

(s. 144-147; Tabela 6).

III. UWAGI I WNIOSKI

“...system podatkowy powinien być wolny od niepotrzebnych utrudnień, a jednocześnie pozostawać w harmonii z prawami jednostki oraz zasadą równości wobec prawa”²¹

Zamieszczona w rozdziale V “Dokumentacja ustaleń kontroli” oraz w rozdziale I “Charakterystyka dochodów podatkowych” uprawniają do sporządzenia listy najważniejszych słabych stron - *sui generis* grzechów głównych obecnego systemu podatkowego. Taki indeks może być pomocny przy poszukiwaniu środków zaradczych. Praktyka wykazała bowiem, że częściowe poprawianie systemu podatkowego często na mocy innych ustaw - nierzadko pod wpływem sprzecznych interesów gospodarczych i społecznych - powiększało niespójność, nieczytelność i nietrwałość rozwiązań prawnych uruchamiając mechanizm błędnego koła. Okazywało się bowiem, że skomplikowane prawo podatkowe - zdominowane przez funkcje pozafiskalne - wymagało częstych nowelizacji, wprowadzania wyjątków od zasad, licznych interpretacji i wyjaśnień, a te stawały się z kolei przyczyną kolejnych zmian norm podatkowych. W rezultacie utrudniało to pracę organom podatkowym, sprzyjało naruszaniu zasady powszechności podatków - stwarzając warunki dla przestępstw skarbowych. Dochodziło przy tym do znoszenia się celów wprowadzanych rozwiązań (wysoka progresja podatkowa - darowizny, renty, stypendia), co w konsekwencji prowadziło do destabilizacji systemu.

U W A G I

Główne wady systemu podatkowego.

1. Brak zabezpieczeń stabilności prawa podatkowego

Prawo podatkowe nie posiada zabezpieczeń - przed jego doraźnymi, łatwymi zmianami - w postaci szczególnego trybu jego uchwalania i zmieniania. Nie jest słuszną zasadą, że decydujące o stabilności państwa podatki są wprowadzane i zmieniane w takim samym trybie i tą samą większością głosów jak np. ustawa o pracowniczych ogrodach działkowych.

2. Niestabilne, niepewne i nieścisle regulacje prawne

²¹ J. Zdzitowiecki, System podatkowy; Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny z 1961 r. nr 1, str. 34 (cytujemy za: A. Gomułowicz, J. Małecki; Podatki i prawo podatkowe, Poznań 1998)

Nieprawidłowości takie powodowały postępującą komplikację prawa podatkowego, utrudniając sprawne i skuteczne działanie organów podatkowych, wymuszając przy tym kolejne - zaskakujące podatników - zmiany przepisów, ograniczając racjonalne i zgodne z prawem postępowanie podatników, w tym zwłaszcza prowadzącą działalność gospodarczą. W tych warunkach dochodziło do niejednolitego stosowania prawa podatkowego, nierównego traktowania podatników, a nawet kształtowania reguł podatkowych poprzez wytyczne i zalecenia Ministra Finansów.

3. Brak zintegrowanego systemu informacji podatkowej

Pomimo prowadzenia od 10 lat prac nad zintegrowanym systemem informatycznym do automatyzacji podatków, w ramach programu POLTAX, wciąż nie zostały osiągnięte jego cele. Przewlekłe i niezakończone wdrażanie informatycznego systemu podatkowego było jedną z ważniejszych przyczyn niskiej skuteczności egzekucji podatkowej. Brakuje przede wszystkim kompletnych i w porę pozyskiwanych informacji niezbędnych organom skarbowym do prawidłowego wymiaru i poboru podatków. Nie zinformatykowano w pełni księgowości podatkowej, ewidencji podatników, zobowiązań i zaległości podatkowych. Rejestr podatkowy funkcjonował w postaci cząstkowej. Konieczne było wykorzystywanie aplikacji lokalnych, bądź stosowanie procedur ręcznych. W trakcie tworzenia był rejestr centralny "Krajowa Ewidencja Podatników".

4. Wysoka skala ulg podatkowych

W czterech podstawowych podatkach ustawodawca dopuszczał łącznie kilkaset systemowych ulg podatkowych (w formie zwolnień, odliczeń od dochodów i podatków). Przyznawane były również ulgi uznaniowe przez organy skarbowe - w tym (do końca 1997 r.) w znaczącym stopniu na podstawie indywidualnych zaleceń Ministra Finansów. Nie jest znana jednak ogólna ilość i kwota udzielonych ulg. Na podstawie ustaleń NIK kwota ulg w 1996 r. w dwóch podatkach dochodowych stanowiła 26,8% dochodów budżetu państwa z tych podatków.

Suma ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych np. w 1996 r. wyniosła ok. 22% dochodów budżetu z tego podatku, a w podatku od osób prawnych 40%. Kwota ulg w tych podatkach przekroczyła w 1996 r. o ok. 8% deficyt budżetu państwa, osiągając kwotę nieomal 10 mld zł. Należy podkreślić, że Rada Ministrów, w swoich sprawozdaniach z wykonania

budżetu, nie przedstawiała danych o wielkościach ulg w poszczególnych podatkach ani ich łącznych rozmiarów.

Wielkość ulg systemowych i nieprecyzyjne regulacje prawne, a także prawnie nieo określone warunki uznaniowego przyznawania ulg, sprzyjały nadużyciom i korupcji.

5. Duży rozdzźwięk między faktycznymi, a nominalnymi stawkami opodatkowania

Faktyczne obciążenie podatkiem dochodowym od osób fizycznych w okresie 1995-1997 było niższe od nominalnego (wg stawek podatkowych) w grupie podatników osiągających przychody z działalności gospodarczej i wolnych zawodów, średnio o ponad 30%, podczas gdy w grupie podatników o najniższych dochodach, różnica ta wyniosła jedynie ok. 9%.

Zatem, z ulg korzystali przede wszystkim podatnicy o najwyższych dochodach, podczas gdy progresja podatkowa miała w relatywnie największym stopniu obciążyć osoby o najwyższych dochodach. Osiągnięto więc skutek odwrotny od zamierzonego.

W tym samym okresie faktyczne obciążenie podatkiem dochodowym od osób prawnych było średnio mniejsze od nominalnego o prawie 41%. Powyższe wskazuje na małą sprawność fiskalną, a w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych, trud jakiego wymagało jego ustalanie, rozliczanie i pobór, okazywał się niemal w połowie daremny.

6. Wysoki fiskalizm, wysokie zaległości, niska egzekucyjność

Mimo rozpoczętego procesu obniżania stawek podatkowych, utrzymuje się nadal wysoki nominalny fiskalizm skłaniający podatników do:

- zabiegania o ulgi uznaniowe,
- podejmowania ryzyka niewywiązania się z obowiązków podatkowych,
- ukrywania działalności w “szarej gospodarce”.

Zaległości w czterech głównych podatkach osiągnęły w 1997 r. poziom 90% deficytu budżetowego, a w 1998 r. - 40%, lecz w tym roku deficyt wzrósł ponad dwukrotnie. Wprawdzie tempo wzrostu zaległości w latach 1996-1998 spadło do ok. 15% - jednak niepokoi gwałtowny, 2,5-krotny wzrost zaległości w podatku od towarów i usług (w latach

1996-1998 o 255%). Równocześnie budżet państwa odzyskiwał na drodze postępowania egzekucyjnego średnio zaledwie 20 gr z 1 zł zaległości podatkowych.

7. Znikome oddziaływanie prewencyjne organów podatkowych

Z analizowanych "Informacji" wynika, że:

- istniało minimalne (statystycznie) ryzyko kontroli dla podmiotów gospodarczych - raz na 20 lat, a osób fizycznych raz na 8 lat;
- postępowania karno-skarbowe wszczynano wobec mniej niż połowy przestępstw podatkowych dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych (1997 r.);
- uchylana była połowa zaskarżanych decyzji inspektorów kontroli skarbowej (w latach 1997-1998).

WNIOSKI

Ustalenia Najwyższej Izby Kontroli, dotyczące funkcjonujących podatków, uzasadniają konstatację o konieczności powrotu do elementarnych zasad podatkowych oraz przebudowy konstrukcji całego układu podatkowego - podporządkowanego docelowej wizji - z odpowiednim konstytucyjnym zabezpieczeniem przed jego łatwymi zmianami.

1. Zdaniem NIK wskazane byłoby dokonanie przez Rząd weryfikacji konstrukcji podatków - zwłaszcza bezpośrednich - w celu określenia ekonomicznej i społecznej celowości i skuteczności poszczególnych rozwiązań, a przede wszystkim:

- dopuszczalnej proporcji między fiskalnymi i pozafiskalnymi funkcjami podatków, z uwzględnieniem negatywnych skutków i korzyści funkcji pozafiskalnych (wpływ ulgi na realizację zakładanego celu, np. w budownictwie, inwestycjach, a także osiąganie szczególnych celów, dla których przyznano ulgi uznaniowe);
- przyczyn utrzymywania się wysokiego poziomu zaległości i słabej ściągalności podatków;
- źródeł niesprawności funkcjonowania organów podatkowych, w aspekcie nieprawidłowych decyzji, opieszałego dochodzenia należności, utrzymujących się rozmiarów "szarej gospodarki";

- stopnia zaawansowania budowy informatycznego systemu POLTAX w świetle poniesionych kosztów i jego dostosowania do aktualnych potrzeb.
2. W podejmowanej reformie systemu podatkowego NIK proponuje uwzględnić kilka kierunkowych rozwiązań.
- Należy dążyć do uproszczenia prawa podatkowego w stopniu zapewniającym mu stabilność i odporność na łatwe, a także doraźne zmiany. System podatkowy powinien być wydajnym i tanim źródłem dochodów państwa, spełniać wymogi pewności i sprawiedliwości, a równocześnie być jasny, zrozumiały i wewnętrznie spójny.
 - Dla zachowania równego traktowania i likwidacji uprzywilejowania wybranych podatników należałoby - w zasadzie - znieść możliwość przyznawania ulg uznaniowych w formie zaniechania poboru podatku i umarzania zaległości. Należałoby również przyjąć, jako zasadę, rezygnację z ulg systemowych. Ulgi takie powinny bowiem należeć do rzadkości uzasadnionej koniecznością stymulowania przez państwo realizacji celów o wyjątkowym znaczeniu dla całego społeczeństwa. Ze względów gospodarczych i społecznych mogłyby być natomiast utrzymane ulgi uznaniowe w formie odroczenia płatności podatku bądź rozłożenia go na raty, ze ścisłą regulacją zasad i trybu ich przyznawania. Takie ulgi nie uszczuplałyby bowiem trwale dochodów budżetu państwa. Rezygnacja z ulg podatkowych (wg relacji np. z 1997 r. nominalnych do faktycznych stawek podatkowych) mogłaby umożliwić obniżenie stawki podatku dochodowego od osób prawnych do poziomu dwudziestu kilku procent, a przeciętnej stawki (ze wszystkich trzech progów podatkowych) podatku dochodowego od osób fizycznych do poziomu poniżej 20%. W dotychczasowym systemie funkcje pozafiskalne uzyskały bowiem nadmierne znaczenie, a cele którym miały służyć nie zawsze były osiągane (darowizny, stypendia).
 - Zasadniczym kierunkiem zmian w podatku dochodowym od osób fizycznych, zmierzających do jego uproszczenia, potanienia poboru i zwiększenia pewności dochodów, mogłoby być podwyższenie kwoty wolnej od opodatkowania (do poziomu uzasadnionego ekonomicznie i społecznie) z równoczesnym ograniczeniem liczby progów podatkowych, przy utrzymaniu dotychczasowych dochodów budżetu państwa. Takie rozwiązanie - łącznie ze zniesionymi ulgami - uprościłoby podatnikom procedurę rozliczeń, zasadniczo zmniejszając pracochłonność organów podatkowych, umożliwiając

im koncentrację uwagi na kontroli i egzekwowaniu zaległości, a w sumie prowadziłyby do umocnienia dyscypliny podatkowej.

3. Warunkiem poprawnego funkcjonowania każdego systemu podatkowego, we współczesnej gospodarce rynkowej, jest zintegrowany system informacji podatkowej. Należy wreszcie zakończyć realizację trwającej już od 10 lat budowy systemu POLTAX, a także “Krajowy Rejestr Podatników” - powiązać z rejestrem podmiotów gospodarczych REGON. Rejestr taki zapewniłby bieżącą obserwację podatników.

4. Warunkiem niezbędnym trwałego utrzymania systemu podatkowego respektującego jego podstawowe zasady, jest przyjęcie szczególnego trybu uchwalania i zmieniania prawa podatkowego. Mogłoby to np. polegać na nadaniu ustawom podatkowym charakteru ustaw konstytucyjnych. Wymóg uzyskania szerszego konsensusu politycznego dla ich stanowienia zapewniłby niewątpliwie jakość i stabilność prawa podatkowego.

IV. PODSTAWY PRAWNE

Zgodnie z art. 87 ust. 1 Konstytucji RP “Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia”.

W sprawie podatków Konstytucja stanowi: “Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy” (art. 217 Konstytucji RP).

Integralną częścią każdej wykorzystanej w niniejszej analizie “Informacji” o wynikach kontroli NIK była charakterystyka stanu prawnego. Służyła ona w szczególności do formułowania ocen opartych o kryterium legalności. Dlatego też poszczególne “Informacje”, udostępnione adresatom, zawierały szczegółowe omówienie podstaw prawnych, w oparciu o które Izba oceniała kontrolowane podmioty w zakresie realizacji dochodów podatkowych. Przepisy prawa podatkowego ulegały częstym nowelizacjom. Zamieszczanie tu “kroniki” zmieniającego się prawa podatkowego - i to nierzadko zmieniającego się chaotycznie - nie byłoby celowe. Ograniczono się więc do wskazania zmian ilościowych w tej materii i najogólniejszej charakterystyki danin publicznych.

1. W analizowanym okresie pobierane były wymienione niżej podatki²².

A. Podatki stanowiące dochód budżetu państwa:

- 1) podatek dochodowy od osób fizycznych,
- 2) podatek dochodowy od osób prawnych,
- 3) podatek od towarów i usług,
- 4) podatek akcyzowy,
- 5) podatek od gier.

B. Podatki stanowiące dochody budżetów gmin²³:

- 6) podatek od nieruchomości,
- 7) podatek od środków transportowych,
- 8) podatek od posiadania psów,
- 9) podatek rolny,
- 10) podatek leśny,
- 11) podatek od spadków i darowizn.

2. Przepisy prawne regulujące ww. podatki - po licznych zmianach - zawarte są w niżej wymienionych aktach prawnych (stan na 31.XII.1998 r.).

2.1. W odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych - w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 z późniejszymi zmianami) oraz w aktach prawnych:

a) dotyczących stawek podatkowych:

- w 2 rozporządzeniach Ministra Finansów,
- w 1 rozporządzeniu Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa,
- w 4 obwieszczeniach Ministra Finansów;

b) w zakresie ulg i zwolnień podatkowych:

²² Z wyłączeniem podatków zniesionych, które wymieniono w przypisach 5 i 6.

²³ W analizowanym okresie nie było innych jednostek samorządowych (z wyjątkiem Związku Gmin Warszawskich).

- w 1 ustawie,
- w 17 rozporządzeniach Rady Ministrów,
- w 3 rozporządzeniach Ministra Finansów,
- w 1 rozporządzeniu Ministra Edukacji Narodowej,
- w 7 zarządzeniach Ministra Finansów,
- w 6 zarządzeniach Ministra Gospodarki,
- w 1 rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej;

c) w zakresie przepisów procedur rachunkowych:

- w 1 ustawie,
- w 1 zarządzeniu Ministra Finansów,
- w 4 komunikatach Prezesa GUS.

2.2. W odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych - w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 z późniejszymi zmianami) oraz w aktach prawnych:

a) dotyczących stawek podatkowych:

- w 2 ustawach,
- w 4 rozporządzeniach Ministra Finansów;

b) w zakresie ulg i zwolnień podatkowych:

- w 12 ustawach,
- w 2 rozporządzeniach Rady Ministrów,
- w 3 rozporządzeniach Ministra Finansów,
- w 6 zarządzeniach Ministra Finansów

c) w zakresie przepisów proceduralnych:

- w 2 ustawach,
- w 3 rozporządzeniach Ministra Finansów,
- w 2 zarządzeniach Ministra Finansów.

2.3. W odniesieniu do podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego - w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zmianami) i w ustawie z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczeniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy (Dz.U. Nr 127, poz. 584 ze zmianami) oraz w aktach prawnych:

a) dotyczących stawek podatkowych:

- w 2 rozporządzeniach Ministra Finansów;

b) w zakresie ulg i zwolnień podatkowych:

- w 4 zarządzeniach Ministra Finansów;

c) w zakresie przepisów proceduralnych:

- w 1 ustawie,
- w 6 rozporządzeniach Ministra Finansów,
- w 5 zarządzeniach Ministra Finansów.

2.4. W odniesieniu do podatku od gier:

- w ustawie z dnia 29 lipca 1992 r. o grach losowych i zakładach wzajemnych (Dz.U. Nr 68, poz. 341 ze zmianami),
- w 2 rozporządzeniach Ministra Finansów.

2.5. W odniesieniu do podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych oraz podatku od posiadania psów:

- w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zmianami),
- w 5 komunikatach Prezesa GUS.

2.6. W odniesieniu do podatku rolnego - w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 ze zmianami) oraz w aktach prawnych:

- w 2 rozporządzeniach Ministra Finansów,
- w 2 zarządzeniach Ministra Finansów,
- w 3 zarządzeniach Ministra Pracy i Polityki Socjalnej,

- w 1 obwieszczeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej,
- w 2 obwieszczeniach Prezesa GUS,
- w 9 komunikatach Prezesa GUS.

2.7. W odniesieniu do podatku leśnego:

- w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. Nr 101, poz. 444 ze zmianami),
- w 8 komunikatach Prezesa GUS.

2.8. W odniesieniu do podatku od spadków i darowizn - w ustawie z dnia 28 lipca 1980 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity Dz.U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89 ze zmianami) oraz w aktach prawnych:

- w rozporządzeniu Ministra Finansów,
- w zarządzeniu Ministrów Finansów i Sprawiedliwości,
- w 20 komunikatach Prezesa GUS.

2.9. Przepisy prawne regulujące zobowiązania podatkowe, postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową, tajemnicę skarbową, zawarte są:

- w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zmianami)²⁴

oraz w aktach prawnych:

- w rozporządzeniu Rady Ministrów,
- w 2 rozporządzeniach Ministra Finansów,
- w zarządzeniu Ministra Finansów,
- w 9 obwieszczeniach Ministra Finansów.

2.10. Przepisy prawne normujące administrację finansową oraz postępowanie w sprawach podatkowych zawarte są:

- w ustawie z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. Nr 106, poz. 489, ze zmianami)²⁵,

²⁴ Do 1 stycznia 1998 r. obowiązywała ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486).

- w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442, ze zmianami),
- w ustawie karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r. (tekst jednolity Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103, ze zmianami)

oraz w aktach prawnych:

- w rozporządzeniu Rady Ministrów,
- w 3 rozporządzeniach Ministra Finansów,
- w zarządzeniu Ministra Finansów,
- w wytycznych Ministra Finansów.

3. Łącznie przepisy podatkowe zawarte są w 35 ustawach, 54 rozporządzeniach Rady Ministrów i ministrów, a także 40 zarządzeniach Ministra Finansów i innych ministrów oraz w obwieszczeniach, a także w przepisach proceduralnych, wytycznych i komunikatach ministrów.

Przepisy podatkowe ulegały bardzo częstym zmianom, np.: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych zmieniane były od 1993 r. odpowiednio 49- i 30-krotnie, ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym - 15-krotnie, a ustawa o podatkach i opłatach lokalnych od chwili jej uchwalenia - 31-krotnie. Często zmieniane były również akty wykonawcze do ustaw podatkowych.

4. Z punktu widzenia mechanizmu rozliczania i poboru, podatki są dzielone na:

- 1) bezpośrednie - obliczane i płacone od indywidualnego dochodu, przychodu lub majątku oraz
- 2) pośrednie - wliczane w cenę towaru lub usługi. Płatnikami tych podatków są sprzedawcy i świadczący usługi, jednak w ostatecznym rachunku obciążają one kupujących i usługobiorców, a więc finalnych konsumentów.

- 4.1. Do podatków bezpośrednich zaliczane są:

²⁵ Tytuł ustawy zmieniony art. 71 pkt 1 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz.U. z 1997 r. Nr 141, poz. 943) z dniem 1 kwietnia 1999 r.

- **podatek dochodowy od osób fizycznych**, dla którego podstawę opodatkowania stanowi dochód podatnika, pomniejszony o odliczenia i ulgi (jest to terminologia, którą znajdujemy w obowiązującym ustawodawstwie, choć w ustawie z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa - przez “ulgę podatkową” rozumie się “... przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku” (art. 3 pkt 6). Tak więc na wysokość podatku od dochodów osobistych mają wpływ: przychody, koszty ich uzyskania, stawki podatkowe, progi, kwoty wolne od podatku oraz ulgi (w rozumieniu Ordynacji podatkowej), a także możliwość wspólnego opodatkowania małżonków i preferencyjne opodatkowanie osób samotnie wychowujących dzieci;
- **podatek dochodowy od osób prawnych** - dla którego podstawę opodatkowania stanowią dochody z działalności gospodarczej w Polsce. Podatnikami są osoby prawne oraz niektóre jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej (np. zakłady budżetowe, szkoły i placówki oświatowe, zakłady naukowe PAN itp.) Z podatku tego wyłączone są: Skarb Państwa, Narodowy Bank Polski i jednostki samorządu terytorialnego. Opodatkowaniu podlega dochód - a więc nadwyżka wpływów nad kosztami ich uzyskania;
- **podatek od spadków i darowizn** - któremu podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia lub umowy darowizny (ze zwolnieniami przewidzianymi w ustawie). Obowiązek podatkowy ciąży na spadkobiercach, a w przypadku darowizny - solidarnie na darczyńcy i obdarowanym. Podstawę opodatkowania stanowi czysta wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych (po potrąceniu długów) ustalona według stanu rzeczy i praw w dniu ich nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego. Wysokość podatku zależna jest od grupy podatkowej, do której należy obdarowany lub spadkobierca;
- **podatek rolny** - naliczany od powierzchni użytków rolnych wyrażonej w tzw. hektarach przeliczeniowych. Ustawa określa grunty wyłączone od opodatkowania oraz przewiduje: ulgę inwestycyjną, obniżenie podatku i zwolnienia od podatku;
- **podatek leśny** - naliczany od powierzchni wyrażonej w hektarach przeliczeniowych - uwzględniających powierzchnię głównych gatunków drzew w drzewostanie i klasy bonitacyjne drzewostanu dla głównych gatunków ujętych w planie urządzenia lasu - według stanu na 1 stycznia roku podatkowego;

- **podatek od nieruchomości** - dla którego podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia gruntów i budynków - bez uwzględnienia ich wartości oraz budowle - w proporcji do wartości. W podatku tym występują zwolnienia ustawowe oraz inne - wprowadzone uchwałami (w okresie analizowanym) rad gmin;
- **podatek od środków transportu** - którym objęci są właściciele samochodów ciężarowych o nośności powyżej 2 ton, autobusów, przyczep i naczep powyżej 5 ton oraz ciągników siodłowych i balastowych. Do 1997 r. byli nimi objęci także właściciele samochodów osobowych. W podatku tym występują zwolnienia ustawowe, a w okresie analizowanym mogły mieć miejsce także zwolnienia uchwalone przez rady gmin;
- **podatek od posiadania psów** - ciążyący na osobach fizycznych posiadających psy. W podatku tym przewidziane są także zwolnienia ustawowe (np. za dwa psy trzymane w celu pilnowania gospodarstw rolnych), a także na podstawie uchwał rad gmin.

4.2. Do podatków pośrednich zaliczamy:

- **podatek od towarów i usług** - zwany podatkiem od wartości dodanej (VAT - value added tax), płacony przez osoby fizyczne, prawne, a także jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, jeśli sprzedają towary, świadczą usługi, eksportują i importują. W podatku tym, np. sprzedawca oblicza podatek należny od dokonanej sprzedaży i odejmuje od niego podatek zapłacony wcześniej przez dostawców, zawarty w fakturach zakupu. Różnicę wpłaca do budżetu lub otrzymuje zwrot - gdy podatek zawarty w fakturach jest wyższy od należnego. W podatku tym obowiązują stawki: podstawowa i obniżone oraz rozbudowany system zwolnień;
- **podatek akcyzowy** - nakładany na wyroby konsumpcyjne (tzw. wyroby akcyzowe). Podatkiem tym objęte są również przekraczające dopuszczalne normy ubytki oraz zawinione niedobory wyrobów akcyzowych. Płacą go producenci i importerzy wyrobów akcyzowych. Także w tym podatku występują ustawowe zwolnienia;
- **podatek od gier** - obejmujący gry losowe i zakłady wzajemne. Oba te przedmioty opodatkowania są w ustawie zdefiniowane. Podatek nalicza się w stawkach procentowych oraz kwotowo-procentowych. Ustawa przewiduje zwolnienia przedmiotowe (np. loterie promocyjne, w których uczestniczy się poprzez nabycie towarów, a urządzający loterię oferuje wygrane rzeczowe lub pieniężne).

5. Charakterystyczną cechą polskiego prawa podatkowego jest ogromna ilość ulg podatkowych²⁶. Np.: w podatku dochodowym od osób prawnych jest ponad 60 ustawowych zwolnień przedmiotowych i podmiotowych; w podatku dochodowym od osób fizycznych jest ponad 70 ustawowych zwolnień przedmiotowych oraz ponad 30 rodzajów odliczeń od dochodu i od podatku (zał. nr 2 i 3). Szczególną cechą prawa podatkowego jest przy tym możliwość przyznawania ulg uznaniowych przez organy podatkowe, w tym zaniechanie w całości lub w części ustalania zobowiązania podatkowego i poboru podatku.

Równocześnie należy wskazać, że przepisy prawa podatkowego wymagają przeprowadzenia wnikliwej analizy pod kątem ich zgodności z Konstytucją RP (w szczególności z artykułami 87, 92 i 217). Dotyczy to także ustawy Ordynacja podatkowa, która weszła w życie 1 stycznia 1998 r., czyli już w czasie obowiązywania nowej konstytucji. Ordynacja podatkowa powinna więc spełniać wymogi Konstytucji, a tymczasem nawet pobieżna jej analiza wskazuje na niekonstytucyjność szeregu zawartych w niej przepisów - w tym zwłaszcza upoważnienia dla Ministra Finansów do wydawania aktów wykonawczych²⁷. Np.:

- art. 39 § 3 upoważnia Ministra Finansów do określenia, w drodze zarządzenia, wzoru formularza oświadczenia składanego przez podatnika na żądanie organu podatkowego w przypadkach, o których mowa w art. 39. Przepis ten narusza zasadę określoną w art. 87 ust. 1 o zasadach powszechnie obowiązującego prawa w RP;
- art. 22 § 1 nadaje Ministrowi Finansów uprawnienie do zaniechania, w drodze rozporządzenia, ustalania i poboru podatków w przypadkach uzasadnionych, np.: ważnym interesem podatników. Zgodnie z art. 217 Konstytucji taka regulacja może nastąpić wyłącznie w ustawie.

Zgodnie z art.art. 87 i 93 Konstytucji zarządzenia nie mogą stanowić podstawy decyzji wobec obywateli, osób prawnych oraz innych podmiotów - tymczasem w polskim prawie

²⁶ "Ulg podatkowe - ... przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku" (art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa)

²⁷ W sprawie niekonstytucyjności przepisów ustawy Ordynacja podatkowa Rzecznik Praw Obywatelskich złożył stosowny wniosek do Trybunału Konstytucyjnego (por. Przegląd Podatkowy nr 9, z 1998 r., str. 41)

podatkowym, zwłaszcza w zakresie ulg podatkowych, regulacje prawne zawarte są w licznych zarządzeniach²⁸. Np.:

- w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych - w ośmiu zarządzeniach Ministra Finansów i sześciu zarządzeniach Ministra Gospodarki,
- w odniesieniu do podatku od osób prawnych - w sześciu zarządzeniach Ministra Finansów.

²⁸ Por. jednakże Art. 241 ust. 6 Konstytucji RP:

“W okresie dwóch lat od dnia wejścia w życie Konstytucji Rada Ministrów ustali, które z uchwał Rady Ministrów oraz zarządzeń ministrów lub innych organów administracji rządowej, podjęte lub wydane przed dniem wejścia w życie Konstytucji, wymagają - stosownie do warunków określonych w art. 87 ust. 1 i art. 92 Konstytucji - zastąpienia ich przez rozporządzenia wydane na podstawie upoważnienia ustawy, której projekt w odpowiednim czasie Rada Ministrów przedstawi Sejmowi. W tym samym okresie Rada Ministrów przedstawi Sejmowi projekt ustawy określającej, które akty normatywne organów administracji rządowej, wydane przed dniem wejścia w życie Konstytucji, stają się uchwałami albo zarządzeniami w rozumieniu art. 93 Konstytucji.”

V. DOKUMENTACJA USTALEŃ KONTROLI

1. Odstępstwa od zasad podatkowych

Ustalenia kontroli wskazują na liczne odstępstwa od podstawowych zasad podatkowych - stałości, pewności, powszechności. Nieprzestrzeganie zasad obniżało z kolei skuteczność systemu podatkowego.

Częste zmiany podatku od osób fizycznych

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych tylko w okresie 1995 - 1997, w którym NIK skontrolowała dochody z tego podatku, zmieniana była 20 razy, a w samym 1997 r. aż 13-krotnie. Te częste zmiany destabilizowały prawo podatkowe. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli na skuteczność prawa podatkowego oraz możliwość zapoznania się obywateli ze zmianami wynikającymi z przepisów bezpośrednio ich dotyczących negatywnie wpływał również fakt, że tylko dwie zmiany w ustawie zostały wprowadzone w ramach szerszych jej nowelizacji, zaś pozostałe miały charakter cząstkowy i dokonano ich przy okazji zmian innych ustaw. Częstotliwość nowelizacji ustawy była tak duża, że Minister Finansów wskazał ją jako przyczynę niewykonania obowiązku ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy. Oceniając działalność Ministra Finansów w zakresie tworzenia źródeł prawa Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła przypadki nieprzestrzegania zasad tworzenia prawa.

Prawo z mocą wsteczną

W badanym okresie (1995-1997) na 50 aktów normatywnych wydanych przez Ministra Finansów, w 22 przypadkach stwierdzono wydawanie aktów prawnych obowiązujących od dnia ogłoszenia z mocą wsteczną, a w skrajnych sytuacjach (2 zarządzenia) legalizujących istniejący od lat stan faktyczny. Na przykład:

Zarządzeniem MF z dnia 28 kwietnia 1995 r. w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów z dyskonta z bonów skarbowych zaniechano ustalania i poboru podatku dochodowego od dochodu z tytułu dyskonta uzyskiwanego przy wykupie bonów skarbowych emitowanych przez Ministra Finansów. Zarządzenie weszło w życie z dniem ogłoszenia i miało zastosowanie do dochodu uzyskanego od dnia 1 stycznia 1993 r. do 31 grudnia 1995 r. (5, str. 10, 11, 60-64).

Brak stabilności podatku od osób prawnych

Na brak stabilności prawa podatkowego NIK wskazywała również w trakcie

kontroli realizacji dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, od opublikowania tekstu jednolitego w 1993 r., do końca 1997 r. nowelizowana była 30-krotnie, w tym 11 zmian dokonano w okresie objętym kontrolą (1995 - I półrocze 1997). Podobnie jak w przypadku ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie został opublikowany jednolity tekst pomimo obowiązku zawartego w znowelizowanej w 1996 r. ustawie. Większość zmian została wprowadzona nie w ramach kompleksowych nowelizacji, ale w sposób częściowy, w ramach nowelizacji innych ustaw. I tak:

- ustawą z dnia 8 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o działalności ubezpieczeniowej, o zmianie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej - Kodeks handlowy oraz o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzono zmiany w art. 15 ust. 1b, który otrzymał nowe brzmienie i określił koszt uzyskania przychodów ubezpieczycieli. Rozszerzeniu uległ również katalog zwolnień przedmiotowych określonych w art. 17 ust. 1, przez dodanie pkt 22 i zwolnienie od podatku dochodów z działalności Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego;
- ustawą z dnia 26 października 1995 r. o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego oraz o zmianie niektórych ustaw rozszerzono katalog zwolnień, tj. zwolnione zostały - w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych - dochody towarzystw budownictwa społecznego uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi i z innych źródeł przychodów oraz dochody Banku Gospodarstwa Krajowego prowadzącego Krajowy Funduszy Mieszkaniowy i banków prowadzących kasy mieszkaniowe z tytułów określonych w odrębnych przepisach;
- ustawą z dnia 22 czerwca 1995 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej zwolniono dochody Wojskowej Agencji Mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi i z innych źródeł - w części przeznaczonej na cele związane z gospodarką zasobami mieszkaniowymi;
- ustawą z dnia 2 lutego 1996 r. o zmianie ustawy o utworzeniu Agencji Rynku Rolnego oraz niektórych ustaw rozszerzono katalog zwolnień podmiotowych określonych w art. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych o Agencję Rynku Rolnego;
- ustawą z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych oraz o zmianie niektórych ustaw dokonano zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych w art. 16 ust. 1 pkt 9 dotyczących nie uznania za koszty uzyskania przychodów wydatków związanych z odpisami i wpłatami na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika;
- ustawą z dnia 30 maja 1996 r. o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego zwolnione zostały dochody Agencji Mienia Wojskowego w części przeznaczonej na inwestycje Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej;

- ustawą z dnia 18 stycznia 1996 r. o kulturze fizycznej zwolnione zostały dochody przekazane na rzecz Polskiego Komitetu Olimpijskiego i Polskiego Komitetu Paraolimpijskiego w części przeznaczonej na przygotowanie, wyposażenie i uczestnictwo krajowej reprezentacji w igrzyskach olimpijskich i paraolimpijskich (6, s. 7, 25-26).

Wydając akty wykonawcze do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie przestrzegano zasad tworzenia prawa określonych w uchwale Nr 20 Rady Ministrów z dnia 12 lutego 1991 r. w sprawie regulaminu prac Rady Ministrów oraz w uchwale Nr 147 Rady Ministrów z dnia 5 listopada 1991 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej. W pięciu projektach aktów wykonawczych (na 20 opracowanych) w uzasadnieniu nie przedstawiono charakterystyki skutków finansowych związanych z wejściem w życie tych aktów.

Prawo z mocą wsteczną

Dwa akty wydano ze wsteczną mocą obowiązywania, a jeden z mocą od dnia ogłoszenia.

- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 1995 r. w sprawie przedłużenia terminu zawiadomienia urzędu skarbowego o zawarciu umowy weszło w życie z dniem ogłoszenia, tj. 4 lutego 1995 r. z mocą obowiązującą od dnia 14 stycznia 1995 r., natomiast zarządzenie Ministra Finansów z dnia 29 stycznia 1997 r. w sprawie zaniechania poboru niektórym bankom spółdzielczym podatku dochodowego weszło w życie z dniem ogłoszenia, tj. 3 lutego 1997 r.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 sierpnia 1996 r. zmieniające zarządzenie w sprawie przedłużenia niektórym bankom spółdzielczym terminów określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, na podstawie którego terminy wpłat zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych, za okres styczeń - grudzień 1996 r. przedłużono do dnia 31 grudnia 1996 r. weszło w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, (6, str. 8, 29).

Brak stałości i pewności podatku akcyzowego

Oceniając wprowadzenie podatku akcyzowego Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła, że stałość, pewność i spójność prawa podatkowego są zasadniczymi warunkami skutecznego oddziaływania podatków. Najwyższa Izba Kontroli negatywnie oceniła zbyt częste zmiany prawa i zbyt krótkie terminy między ogłoszeniem aktu normatywnego a datą jego wejścia w życie. Negatywne oceny dotyczyły także nieprzestrzegania zasad tworzenia prawa. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym była w ciągu 4 lat zmieniana siedmiokrotnie, a jeszcze liczniejsze były zmiany w przepisach wykonawczych do tej ustawy (np. 17 i 19-krotnie). W 1993 - 1996 r. Minister Finansów wydał 75 rozporządzeń i zarządzeń dotyczących akcyzy, przy czym Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła nieprzestrzeganie obowiązującej procedury, wynikającej z regulaminu prac Rady Ministrów. Akty wykonawcze

do ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, w części dotyczącej akcyzy, zostały wydane z zachowaniem terminu 75 dniowego (od dnia wejścia w życie ustawy), tj. zgodnie z uchwałą Sejmu z dnia 28 listopada 1992 r. w sprawie wprowadzenia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego²⁹. Nie były one jednak poddane procedurze, wynikającej z § 7 oraz § 10 ust. 1 i 2 Uchwały Nr 20 Rady Ministrów z dnia 12 lutego 1991 r., w sprawie regulaminu prac Rady Ministrów³⁰.

Niekonstytucyjne zarządzenia akcyzowe Niepoddanie projektów aktów wykonawczych obowiązującej procedurze, skutkowało - zdaniem Najwyższej Izby Kontroli - wydaniem przez Ministra Finansów dwóch niekonstytucyjnych zarządzeń dotyczących podatku akcyzowego, a mianowicie:

- zarządzenia Nr 47 Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 1993 r. w sprawie zaniechania ustalania w całości lub w części podatku akcyzowego należnego od niektórych podatników sprzedających wyroby akcyzowe. Zarządzenie było przedmiotem wniosku Konfederacji Pracodawców Polskich z 11 października 1993 r. do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie jego niekonstytucyjności;
- zarządzenia Ministra Finansów z dnia 10 listopada 1995 r. w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku, które było przedmiotem wniosku Konfederacji Pracodawców Polskich i grupy posłów o stwierdzenie niezgodności z art. 1, 3, 6, 7, 67 ust. 2 Konstytucji, art. 56 ust. 3 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym, art. 37 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz art. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej.

Przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie wymienionych wyżej wniosków Minister Finansów wydał nowe zarządzenia, uchylające zaskarżone.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 września 1995 r. w sprawie podatku akcyzowego³¹ było z kolei przedmiotem wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 26 października 1995 r. do Premiera RP o uchylenie przepisów, rozporządzenia, dotyczących objęcia podatkiem akcyzowym zestawów do odbioru programów satelitarnych. Zdaniem Rzecznika norma kompetencyjna zawarta w art. 37 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym pozwala Ministrowi Finansów objąć podatkiem akcyzowym sprzęt

²⁹ MP Nr 39, poz. 285.

³⁰ MP Nr 7, poz. 47 ze zmianami.

³¹ Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 470 ze zmianami.

elektroniczny wysokiej klasy, natomiast nie pozwala na objęcie całego sprzętu satelitarnego. Po wymianie korespondencji pomiędzy Rzecznikiem Praw Obywatelskich a Ministrem Finansów przedmiot sporu przestał istnieć, gdyż rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 maja 1996 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie podatku akcyzowego³² zniosło podatek od zestawów do odbioru programów satelitarnych.

**Nieodpowiednie
"vacatio legis"**

Liczne były przypadki zbyt krótkich terminów między ogłoszeniem aktu normatywnego a datą jego wejścia w życie, a nawet wydawania ich z wcześniejszą mocą obowiązującą niż dzień ogłoszenia.

- Pierwsza nowelizacja rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 39, poz. 174) dokonana została rozporządzeniem z dnia 29 czerwca 1993 r. (Dz.U. Nr 59, poz. 273), a weszła w życie z dniem 5 lipca 1993 r.; druga nowelizacja rozporządzenia, dokonana rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 3 listopada 1993 r. zmieniająca rozporządzenie w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 105, poz. 478), weszła w życie z dniem 7 listopada 1993 r.
- Z dniem 14 września 1995 r. weszło w życie nowe rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 września 1995 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 105, poz. 516), które obowiązywało do 10 grudnia 1995 r. i zostało uchylone przez rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 listopada 1995 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 135, poz. 663). Z dniem 11 grudnia 1995 r. utraciło moc rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 września 1995 r. z wyjątkiem § 10 i stawek podatku akcyzowego określonych w poz. 1 załącznika Nr 1 i w poz. 8 załącznika Nr 2, które utraciły moc z dniem 31 grudnia 1995 r.
- Od dnia 31 lipca 1993 r. obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 lipca 1993 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego nad wytwarzaniem, obrotem i importem niektórych wyrobów oraz podatku akcyzowego od tych wyrobów (Dz.U. Nr 69, poz. 333).
- Z dniem 1 września weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 sierpnia 1993 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego nad wytwarzaniem, obrotem i importem niektórych wyrobów oraz podatku akcyzowego od tych wyrobów (Dz.U. Nr 81, poz. 381).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 1994 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy, weszło w życie z dniem 1 kwietnia 1994 r. (Dz.U. Nr 43, poz. 167).

(8, s. 6-7, 32-33, załącznik nr 5).

Niektóre zmiany aktów wykonawczych dotyczących podatku od towarów i usług dokonywane były przez Ministra Finansów niezgodnie z § 85 pkt 2 Uchwały Nr 147 Rady Ministrów z dnia 5 listopada 1991 r. Na przykład:

³² Dz.U. Nr 105, poz. 516.

- rozporządzeniem z dnia 30 marca 1994 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie podatku od towarów i usług³³ wprowadzono zmianę w pozycji 1 i 6 załącznika nr 2 do rozporządzenia z dnia 21 maja 1993 r. Zmiana polegała na wyłączeniu z opodatkowania według stawki podatku od towarów i usług w wysokości 0% kosiarek ogrodowych oraz karmy dla psów i kotów. W związku z tym od daty wejścia w życie powołanego rozporządzenia sprzedaż tych towarów była opodatkowana według stawki podatku w wysokości 22%. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 marca 1994 r. zostało ogłoszone w dniu 11 kwietnia 1994 r. i weszło w życie z mocą obowiązującą od dnia 1 kwietnia 1994 r. W związku z tym rozporządzenie nie tylko nie uzyskało potrzebnego do zaznajomienia się podatników z jego treścią okresu *vacatio legis*, ale działało wstecz;
- Ministerstwo Finansów - w celu ujednolicenia stosowania w obrocie stawek podatku od sprzedaży wymienionych wyżej towarów - wydało pismo (z dnia 22.04.1994 r. Nr PP3-8220-1412/94/PB) skierowane do wszystkich dyrektorów izb skarbowych i urzędów kontroli skarbowej. W piśmie ustalono, że w okresie od 1 do 20 kwietnia 1994 r. podatnicy podatku od towarów i usług mogą stosować do sprzedaży kosiarek ogrodowych i karmy dla psów i kotów stawkę podatku w wysokości 0%. Wyznaczony w piśmie termin obejmował okres od dnia wejścia w życie rozporządzenia z 30 marca 1994 r. do dnia ogłoszenia tego rozporządzenia z uwzględnieniem kilku dodatkowych dni potrzebnych do nabycia i zaznajomienia się przez podatników z tekstem nowego rozporządzenia (7, str. 35).

Według informacji uzyskanych od naczelników urzędów skarbowych objętych w 1997 roku kontrolą NIK w zakresie realizacji dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego, częstotliwość zmian przepisów nie sprzyjała stabilności i pełnej poprawności ich stosowania w praktyce. Częste zmiany przepisów dotyczące podatku akcyzowego wymagały od pracowników i podatników szybkiego ich przyswajania. Właściwą organizację pracy urzędów skarbowych uniemożliwiały także krótkie terminy między ogłoszeniem przepisu, a wprowadzeniem go w życie. Np. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5.09.1995 r. zostało opublikowane w Dz.U. Nr 105 z dnia 14.09.1995 r. i weszło w życie z dniem 14.09.1995 r., a rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 maja 1996 r. zostało opublikowane w Dz.U. Nr 58 z dnia 25 maja 1996 r. i weszło w życie z dniem 27 maja 1996 r. (8, s. 70).

Zmienne interpretacje przepisów

W toku kontroli stwierdzono, że Ministerstwo Finansów interpretując przepisy prawa podatkowego zmieniało swoje stanowisko w stosunku do wcześniejszych opinii, co powodowało niejednolite stosowanie prawa w podobnych sytuacjach podatników. Krytyczna ocena dotyczy zwłaszcza przypadków zmiany takich opinii

³³ Dz.U. Nr 47, poz. 193, ze zmianami.

pod wpływem sugestii konkretnych podatników. Na przykład w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych:

- w piśmie z dnia 2 stycznia 1996 r. (sygn. PO4/AK-722-1150/95) skierowanym do wszystkich izb skarbowych, w związku z wątpliwościami dotyczącymi stosowania § 7 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 25 stycznia 1994 r. w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego³⁴, którego brzmienie zostało zmienione rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 13 lipca 1995 r. regulującym kwestie utraty prawa do odliczeń albo obniżek, Ministerstwo Finansów przedstawiło interpretację, z której wynikało, że podatnicy tracą prawo do odliczeń lub obniżek, jeżeli wystąpią u nich za poszczególne lata zaległości we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochody budżetu państwa oraz składek na ubezpieczenia społeczne i składek na Fundusz Pracy przekraczające odrębnie z każdego tytułu 0,5% (w tym odrębnie z tytułu każdego podatku) kwoty wpłat dokonanych w tych latach. W kolejnym piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 21 czerwca 1996 r. (sygn. PO4/AK-722-497/96) skierowanym do izb skarbowych i urzędów kontroli skarbowej poinformowano, że uległo zmianie stanowisko wyrażone w piśmie z dnia 2 stycznia 1996 r. Zgodnie z nową interpretacją dopuszczalny limit zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochody budżetu państwa nie może przekroczyć 0,5% łącznej kwoty wpłat z tytułu podatków, a nie 0,5% wpłat odrębnie z każdego tytułu podatkowego;
- W piśmie z dnia 22 listopada 1995 r. (Nr PO-3IP-722-530/95) skierowanym do Krajowej Rady Notarialnej Ministerstwo Finansów przedstawiło interpretację art. 17 ust. 1 pkt 13 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w której stwierdzono m.in., że dochodem wolnym od podatku, w rozumieniu tego przepisu, jest kwota wpłaconych składek członkowskich członków ww. organizacji. Tak więc odsetki od kwot wpłaconych składek, ulokowanych zarówno na rachunku bieżącym jak i na lokatach terminowych, są przychodem z kapitałów pieniężnych stosownie do art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Z kolei w piśmie z dnia 30 maja 1996 r. Nr PO3-IP-722-228/96 skierowanym do wszystkich izb skarbowych, podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów poinformował, że wykładnia przepisów zawarta w piśmie z dnia 22 listopada 1995 r. różniła się od wcześniej wydanej w piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 18 listopada 1994 r. W związku z tym zalecił, aby organy podatkowe na indywidualne wnioski Krajowej Rady Notarialnej i Izb Notarialnych zaniechały poboru podatku dochodowego od dochodów z tytułu odsetek lub składek członkowskich ulokowanych na bieżących rachunkach bankowych. Zalecił jednocześnie, aby w przypadku stwierdzenia analogicznych dochodów innych podatników wymienionych w art. 17 ust. 1 pkt 13 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, organy podatkowe stosowały ulgi w formie zaniechania poboru podatku dochodowego od tych dochodów bądź umarzały należności ustalone z tego tytułu;
- w związku z zapytaniem w sprawie zasad rozliczania strat, na podstawie art. 7 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przez podmioty gospodarcze, które powstały w wyniku przekształcenia dotychczasowej formy prawnej, Ministerstwo Finansów wydało 2 opinie. Interpretacja tego przepisu podana w piśmie z dnia 7 marca 1997 r. (znak PO 4/UD-802-1196/97), skierowanym do Izby Skarbowej w

Warszawie była odmienna od przekazanej w piśmie z dnia 12 października 1995 r. (znak PO 4/UD-722-91/95) w sprawie Zarządu Domu Brokerskiego "PROGRES" S.A. (6, s. 8, 29-30).

Z ustaleń kontroli NIK z 1998 r. w zakresie realizacji dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych wynika, że Ministerstwo Finansów dokonywało pisemnych interpretacji przepisów podatkowych - na użytek podatników lub organów podatkowych - które ulegały zmianie, a niekiedy kolejne wersje interpretacji tych samych przepisów były zasadniczo różne. Na przykład:

- termin przedawnienia do wydawania decyzji określającej wysokość skorygowanego zobowiązania (w związku z odliczeniem od dochodu wydatków poniesionych przez podatnika w latach 1992-1994 na spłatę zaciągniętych przez spółdzielnię mieszkaniową kredytów na budownictwo mieszkaniowe) był określony na 3 lata (pismo PO5/6-0204/95) z dnia 29.11.1995 r.), a następnie na 5 lat (pismo PO5/6-0191/96) z dnia 31.01.1996 r.);
- zmienne interpretacje przepisów podatkowych dotyczyły kosztów uzyskania przychodów tłumaczy (początkowo zalecano 20%, później 50%), dokumentowania darowizn, stawki zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych optyków (5, s. 64).

Spory interpretacyjne

Do dnia zakończenia kontroli przeprowadzonej w MF i urzędach skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług (11.03.1997 r.) nie został także rozstrzygnięty spór dotyczący interpretacji art. 19 ust. 1 i 3, art. 27 ust. 4 w związku z art. 10 ust. 1 i art. 26 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. W wyjaśnieniach do protokołu kontroli NIK Ministerstwo Finansów poinformowało, że: "W całym okresie obowiązywania i stosowania art. 19 ust. 1 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług, zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie sądowym, trwa nierozstrzygnięty do dziś spór dotyczący skutków przekroczenia terminu nie pozwalającego na skuteczne obniżenie podatku należnego, nawet wówczas, gdy inne warunki umożliwiające to obniżenie byłyby spełnione (w szczególności dotyczy to niewystępowania żadnej z przesłanek zakazu stosowania obniżen podatku należnego, uregulowanych w art. 25 ustawy o podatku od towarów i usług)".

Sprzeczne interpretacje

Zagadnienie to było przedmiotem dwóch kolejnych (sprzecznych) interpretacji Ministerstwa Finansów:

1. W piśmie (znak PP3-8222-3707/94/ERO z dnia 28.02.1995 r.) skierowanym do izb i urzędów skarbowych oraz urzędów kontroli skarbowej podano: "w związku ze zgłaszanymi

³⁴ Dz.U. z 1994 r. Nr 18, poz. 62 oraz z 1995 r. Nr 89, poz. 445

wątpliwościami dotyczącymi korzystania przez podatników podatku od towarów i usług, wykonujących na bieżąco czynności podlegające opodatkowaniu z prawa sformułowanego w art. 19 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (...) w sytuacji:

- ustalenia przez organ podatkowy wysokości zobowiązania podatkowego w kwocie wynikającej z prowadzonej przez podatnika ewidencji, zgodnie z art. 27 ust. 4,
- nieskładania przez podatników w urzędzie skarbowym deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług, w określonych terminach, w kwotach wynikających z prowadzonej ewidencji zgodnie z art. 27 ust. 4, Ministerstwo Finansów uprzejmie wyjaśnia:

Jeżeli podatnik nie naruszając obowiązku sformułowanego w art. 27 ust. 4 przedmiotowej ustawy, narusza wyłącznie obowiązek wynikający z art. 10 ust. 1, dotyczący terminu do składania deklaracji podatkowych, o których mowa w art. 28, to taki stan rzeczy powoduje utratę uprawnienia określonego w art. 19 ust. 1 i 3, tj. uprawnienia do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, jeżeli upłynął termin dłuższy, od wskazanego w ww. przepisach, do tego rozliczenia. Oznacza to, że zarówno organ podatkowy przy określaniu wysokości zobowiązania podatkowego, jak i podatnik składający deklarację w wykonaniu zaległego zobowiązania podatkowego w miesiącu, w którym minął już właściwy termin do rozliczenia kwot podatku naliczonego, zgodnie z art. 19 ust. 3 (od 16.01.1995 r. także ust. 3a), nie może uwzględnić tej części kwoty podatku naliczonego, w stosunku do którego wygasło prawo do rozliczenia ...”.

2. Po 6 miesiącach w piśmie (znak PP3-8222-1627/95 z dnia 11.08.1995 r.) Ministerstwo Finansów podało: “W nawiązaniu do pisma z dnia 28.02.1995 r. znak PP3-8222-3707/94/ERO po ponownym przeanalizowaniu sprawy Ministerstwo Finansów stwierdza, że brak jest podstaw do kwestionowania prawa do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadku złożenia przez podatnika deklaracji podatkowej dla podatku od towarów i usług, po terminie określonym w art. 19 ust. 3 i 3a z uwzględnieniem art. 26 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym”. Równocześnie Ministerstwo Finansów anulowało swoje poprzednie stanowisko w tej sprawie.

O skali niejasności rozwiązań prawnych dotyczących podatku od towarów i usług, może świadczyć także ilość napływającej od podatników i organów podatkowych do Ministerstwa Finansów korespondencji w sprawach tego podatku. Z ustaleń kontroli wynika, iż do dwóch wydziałów Departamentu Podatków Pośrednich (PP-1 i PP-3) wpłynęło w okresie objętym kontrolą 19.628 pism, z czego w 1993 r. - 2.917, w 1994 r. - 5.868, w 1995 r. - 6.114 i w 1996 r. - 4.729. Na wiele z tych pism Ministerstwo Finansów udzielało odpowiedzi po upływie od 2 do 6 miesięcy.

(7, s. 31-34).

Kształtowanie zasad opodatkowania poprzez wytyczne MF

Ministerstwo Finansów wydawało podległym organom wytyczne i zalecenia postępowania z niektórymi grupami podatników w sytuacji, gdy zasady takie powinny zostać określone w przepisach ogólnie obowiązujących. Na przykład:

- w piśmie PO2/4-8010-01731/94 z dnia 15.02.1995 r. zalecono urząd skarbowym łączenie straty z najmu budynków i lokali mieszkalnych z innymi źródłami dochodów, pomimo że art. 9 ust. 3 oraz art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewidywał takiej możliwości. Sygnalizowane w piśmie zmiany przepisów nie zostały przeprowadzone i nie podjęto w tej sprawie inicjatywy legislacyjnej;
- w piśmie z dnia 19.06.1996 r. (Nr Po5/6-4623-01127/1/96) zalecano urząd skarbowym rozszerzyć stosowanie przepisów dotyczących odliczeń od dochodów inwalidów I lub II grupy podatników ponoszących koszty dojazdu dzieci niepełnosprawnych do lat 16 na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne. Działanie to nie wynikało z obowiązujących przepisów.

(5, s. 64-65).

Skutki błędnych interpretacji przepisów

Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, uznające za błędną interpretację Min. Finansów, spowodowały, że urzędy skarbowe zwracały podatnikom nadpłacony podatek dochodowy od osób prawnych z tytułu różnic kursowych. W ustawie z dnia 31.01.1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³⁵ brak było regulacji dotyczącej różnic kursowych (zarówno w wykazie źródeł przychodów - art. 6 ust. 1 ustawy, jak i w definicji kosztów bezpośrednich - art. 10 ust. 1, a także w katalogu kosztów pośrednich, uznawanych za koszty uzyskania przychodów - art. 10 ust. 2, nie uwzględniono różnic kursowych). Braki te usunięto dopiero w ustawie z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Mimo braku regulacji ustawowych w kwestii różnic kursowych organy podatkowe uznawały (zgodnie z

³⁵ Dz.U. Nr 3, poz. 12 ze zm.

interpretacją Ministerstwa Finansów), że w roku 1989-1991 różnice kursowe, zarówno uzyskane w trakcie roku podatkowego, jak też mające swoje źródło w wycenie aktywów i pasywów na dzień bilansowy, powinny być uwzględnione przy ustalaniu (obliczaniu) przychodów i kosztów ich uzyskania. W konsekwencji powinny wpływać na wysokość dochodu, stanowiącego przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Takie stanowisko spotkało się jednak ze sprzeciwem podatników i od roku 1991 było przedmiotem licznych orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego i Sądu Najwyższego. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego ukształtował się pogląd, że obowiązujące w 1989 r. przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie dawały podstaw do opodatkowania różnic kursowych.

Od 1992 r. na wnioski podatników, urzędy skarbowe zaczęły zwracać nadpłacone w latach 1989 i 1990 z tytułu różnic kursowych kwoty podatku dochodowego od osób prawnych. Kontrolowne przez NIK Urzędy Skarbowe: Warszawa-Mokotów, Staszów, Dębica, Radzyń Podlaski, Ropczyce zwróciły - na wnioski podatników - nadpłacony podatek dochodowy od osób prawnych z tytułu różnic kursowych w kwocie ogółem 23.202,7 tys. zł (w 1995 r. - 3.247,7 tys. zł, w 1996 r. - 19.942,8 tys. zł, w I półroczu 1997 r. - 12,2 tys. zł). Najwyższej kwoty zwrotu dokonał w 1996 r. US Warszawa-Mokotów - 13.897,2 tys. zł, co stanowiło 3% zrealizowanych w 1996 r. przez Urząd dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych.

Niejasności przepisów i ich nieprawidłowa oraz rozbieżna interpretacja, także przez aparat skarbowy, spowodowały niejednokrotnie nadmierne naliczanie i wpłacanie przez samych podatników zobowiązań lub ich egzekwowanie w nadmiernych wysokościach przez aparat skarbowy. Na przykład:

- Urząd Skarbowy w P. w wyniku kontroli przeprowadzonej w miejscowych zakładach spirytusowych w zakresie wywiązywania się z zobowiązań podatkowych w II kwartale 1994 r. naliczył podatek akcyzowy w wysokości 8.854 zł za uszkodzone lub utracone banderole skarbowe poza procesem oznaczania (tj. procesem produkcji), mimo że norma dopuszczalnych ubytków banderol nie została przekroczona. Zaskarżoną przez zakłady decyzję w tej sprawie utrzymała w mocy Izba Skarbowa. W trakcie kolejnych kontroli kwartalnych inspektorzy kontroli skarbowej również stwierdzali straty banderol poza procesem oznaczania i naliczali od nich podatek akcyzowy, co zakłady kwestionowały i wносиły o skierowanie sprawy na drogę postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych. Ponieważ jednak zakłady złożyły skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego na decyzję Izby Skarbowej, nie wydawano kolejnych

decyzji podatkowych, oczekując na stanowisko w tej sprawie Ministerstwa Finansów. Do czasu zakończenia kontroli stanowiska nie otrzymano i nie dokonano zwrotu pobranego w 1994 r. nienależnego podatku, mimo że Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 8 sierpnia 1995 r. uchylił decyzję Izby Skarbowej. W uzasadnieniu do wyroku stwierdził m.in., że podatkowi akcyzowemu podlegają wyroby, a nie banderole skarbowe, natomiast wydane decyzje nakładały na zakłady obowiązek odprowadzania podatku akcyzowego za banderole. Departament Podatków Pośrednich Ministerstwa Finansów stanowisko w sprawie banderol utraconych, zniszczonych lub uszkodzonych poza procesem oznaczania zajął dopiero po zapytaniu skierowanym w tej sprawie przez Najwyższą Izbę Kontroli w dniu 18 września 1996 r. Udzielił wówczas także odpowiedzi zainteresowanej bezpośrednio Izbie Skarbowej, a informację o wyroku NSA przekazał do wiadomości całemu aparatowi skarbowemu;

- Urząd Skarbowy w A. zażądał od miejscowej wytwórni tytoniu wpłaty zaległej kwoty podatku akcyzowego za 3 kwartały 1994 r. w wysokości ponad 540 tys. zł, powstałej wskutek nieprawidłowego ustalania ilości wyrobów przyjmowanej do podstawy określenia wysokości podatku akcyzowego. Zakłady naliczały bowiem i wpłacały podatek ten wyłącznie od wyrobów rzeczywiście sprzedanych, a nie uwzględniały wyrobów przemieszczanych do własnych hurtowni - magazynów zamiejscowych. Izba Skarbowa zaskarżoną przez wytwórnię decyzję uchyliła i umorzyła postępowanie administracyjne Urzędu Skarbowego. Równocześnie dokonano korekty wymiaru podatku akcyzowego za listopad 1994 r. - czerwiec 1995 r. i zmniejszono zadeklarowaną i wpłaconą w tym czasie kwotę o 1.351 tys. zł. Przyjęto bowiem zasadę opłacania zaliczek wpłat dziennych podatku akcyzowego od wartości sprzedanych i przemieszczonych do własnych magazynów zamiejscowych, a w rozliczeniach miesięcznych uwzględnienia jedynie wyrobów rzeczywiście sprzedanych. wytwórnia decyzję Izby Skarbowej zaskarżyła do NSA, wnosząc jednocześnie o dokonanie interpretacji przepisów o regulowaniu zaliczek wpłat dziennych podatku akcyzowego. Zdaniem Wytwórni wpłaty dzienne tego podatku powinny być także opłacane wyłącznie od rzeczywistej sprzedaży towarów, z pominięciem papierosów przemieszczanych poza zakład produkcyjny. Do czasu zakończenia kontroli brak było w tej sprawie wyroku NSA. Za 1995 r. Wytwórnia nadal deklarowała i wpłacała podatek akcyzowy od wyrobów tylko rzeczywiście sprzedanych.

Podobne zjawisko niejednolitego interpretowania i stosowania przepisów o podatku akcyzowym wystąpiło także w zakresie wyrobów spirytusowych, przemieszczanych do magazynów zamiejscowych, co potwierdziły wyniki kontroli przeprowadzonej w tym zakresie w 5 przedsiębiorstwach "Polmos". Na przykład:

- w Wytwórni Wódek w B. rozpoczęto w 1996 r. stosowanie nowej metody rozliczania dziennych wpłat oraz miesięcznego rozliczania podatku akcyzowego, wnioskowanej przez miejscowy Urząd Kontroli Skarbowej i zaakceptowanej przez dyrektora Departamentu Podatków Pośrednich Ministerstwa Finansów w dniu 3 stycznia 1996 r. Według tej metody do wyliczania dziennej stawki % podatku i ostatecznego rozliczenia miesięcznych należności przyjmuje się wielkość rzeczywistej sprzedaży wynikającej z faktur, darowizn itp. Oznacza to, że Ministerstwo Finansów zmieniło stanowisko i przestało za sprzedaż uważać przekazanie wyrobów do własnych magazynów poza pomieszczeniami produkcyjnymi. Przeprowadzona na podstawie

tej metody korekta rozliczeń należności podatku akcyzowego za styczeń - październik 1995 r. wykazała, że Wytwórnia posiadała nadpłatę tego podatku w wysokości około 1.434 tys. zł;

- w pozostałych 4 przedsiębiorstwach "Polmos" nadal do sprzedaży zaliczano wyroby przekazane do magazynów zamiejscowych, co zawyżało dzienne wpłaty podatku i było korzystne dla budżetu państwa, lecz niekorzystne dla tych przedsiębiorstw. Było to spowodowane tym, że Ministerstwo Finansów uznało, iż zatwierdzenie metody rozliczania dziennych wpłat oraz miesięcznego rozliczania podatku akcyzowego u producentów wyrobów spirytusowych i prowadzących magazyny zamiejscowe, zastosowanej przez Wytwórnę Wódek w B. dotyczyło indywidualnego zapytania i dlatego nie zostało przekazane do organów podatkowych jako powszechnie obowiązujące.

Różne interpretacje podstawy naliczania kwot wpłat dziennych zaliczek na podatek akcyzowy wynikały z braku definicji pojęcia "pomieszczenia producenta" użytego zarówno w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r., jak i w wydanych przez Ministra Finansów rozporządzeniach dotyczących podatku akcyzowego.

(6, s. 8, 62-63 oraz 11, s. 4, 33-35).

Niejednolitość orzeczeń NSA

Niejednolitość orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach dotyczących stosowania przepisu § 40a (stosowanie stawki 0% do usług związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12.05.1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług była przedmiotem korespondencji pomiędzy Ministrem Finansów a Prezesem Naczelnego Sądu Administracyjnego. Pismem z dnia 21.04.1994 r. (znak PP1-7207-84/95/SK) Minister Finansów zwrócił się do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie podając: "Przesyłam w załączeniu wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16.02.1995 r. sygnatura akt SA-P-3084/94 oraz z dnia 13.07. 1994 r. sygnatura akt III SA 11/94, zawierające różne rozstrzygnięcia w sprawie stosowania przepisu § 40a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 39, poz. 176 ze zm.). Równocześnie uprzejmie proszę o podjęcie działań w celu ujednolicenia orzecznictwa w sprawie stosowania ww. przepisu".

W kolejnym piśmie (znak PP17207-84a/95/Sk) z dnia 12.06.1995 r. w ww. sprawie do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie Minister Finansów stwierdził m.in.: "Nawiązując do pisma L.dz. BO 495/95 z dnia 05.05.1995 r. pozwalam sobie zauważyć, że pismo to nie rozwiązuje podstawowego problemu poruszonego w moim piśmie z dnia 21.04.1995 r. znak PP1-7207/84/95/SK, tzn. zróżnicowanego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie stosowania przepisu § 40a rozporządzenia Ministra

Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 39, poz. 176 ze zm.). Uważam, że tego rodzaju sytuacja nie może być utrzymywana, bowiem zarówno w organach podatkowych, jak i w Ministerstwie Finansów jest duża ilość spraw, w których podatnicy powołują się na wyrok z dnia 13 lipca 1994 r. sygnatura akt SA 11/94, a organy podatkowe - na wyrok z dnia 16 lutego 1995 r. sygnatura akt III SA-P-3084/94.

Założyć można przy tym, że sprawy, które będą trafiały do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, będą rozstrzygane zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 13 lipca 1994 r. Natomiast sprawy, które będą trafiały do Ośrodka Zamiejscowego NSA w Poznaniu, będą rozstrzygane zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 16 lutego 1995 r. W związku z tym ponownie zwracam się do Pana Prezesa z prośbą o podjęcie działań w sprawie ujednolicenia orzecznictwa dotyczącego stosowania przepisu § 40a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług”.

W odpowiedzi na ww. pismo Ministra Finansów, Prezes NSA w Warszawie podał m.in.: “Informuję Pana uprzejmie, że obowiązujące prawo - mając właśnie na względzie konstytucyjną zasadę niezawisłości sądów i sędziów przewiduje prawne środki “ujednolicenia” wykładni i to w postaci:

- uchwał Sądu Najwyższego w trybie art. 13 pkt 3 i 4 ustawy z dnia 20 września 1984 r. o Sądzie Najwyższym (tj. Dz.U. z 1994 r. Nr 13, poz. 48),
- uchwał Trybunału Konstytucyjnego w trybie art. 13 pkt 3 i 4 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (tj. Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 470).

Nie dopatruję się żadnej potrzeby faktycznej i prawnej, aby w niniejszym przypadku zachodziła potrzeba uruchomienia któregośkolwiek z powyższych środków”.

Wobec powyższego Minister Finansów pismem znak PP1-7203-90/95/ZD z dnia 8.11.1995 r. złożył wniosek do Ministra Sprawiedliwości w omówionej wyżej sprawie, zwracając się o wystąpienie do Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego o podjęcie kroków w celu wyjaśnienia w drodze uchwały Sądu Najwyższego przepisu § 40a ust. 1 pkt 1 lit. a) i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie wykonania przepisów o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Do dnia zakończenia kontroli (11.03.1997 r.) do Ministerstwa Finansów nie dotarła informacja czy został nadany bieg ww. sprawie (7, s. 31-32).

***Uznaniowość w
stosowaniu prawa
podatkowego***

W toku kontroli realizacji dochodów podatkowych stwierdzono wydawanie przez Ministra Finansów pisemnych “zaleceń”, “upoważnień”, “zgód”, w indywidualnych sprawach podatkowych, co ograniczało, wynikające z przepisów prawa, uprawnienia organów podatkowych i naruszało zasadę instancyjności w postępowaniu podatkowym, a przede wszystkim pozbawiało organy podatkowe samodzielności - nieodzownej w postępowaniu administracyjnym.

Wydawanie zaleceń usankcjonowane zostało Decyzją Nr 2/ON Ministra Finansów z dnia 27 lipca 1995 r. § 1 ust. 6 “Decyzji” stanowi, że ilekroć w niniejszych przepisach mowa jest o decyzjach, należy rozumieć przez to również pisma do podległych Ministrowi Finansów organów, zalecające udzielenie ulgi. Udzielenie ulg podatkowych uzależnione było od stanowiska Ministerstwa Finansów, które przekazywało organom skarbowym stosowne zalecenia.

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie oceniała ograniczanie przez Ministerstwo Finansów ustawowych uprawnień urzędów skarbowych do udzielania ulg i zwolnień podatkowych, czemu dała wyraz we wszystkich informacjach dotyczących realizacji dochodów podatkowych. Zaznaczyć przy tym należy, że Naczelny Sąd Administracyjny wielokrotnie stwierdzał nieważność decyzji wydawanych na polecenia przełożonych, skonkretyzowane co do jej treści, a także orzekał, iż polecenie wydania decyzji o określonej treści narusza układ kompetencyjny ustalony ustawą.

***Zmienne
stanowisko MF
zależne od
podmiotu***

Z ustaleń kontroli realizacji podatku dochodowego od osób prawnych wynika, że w zależności od podmiotu, Minister Finansów uznawał, iż uprawnienia do stosowania ulg dla konkretnych pojedynczych podmiotów posiadają wyłącznie urzędy skarbowe, zaś w innych przypadkach kierował do podległych organów zalecenia w sprawie przyznania ulgi, co stawiało takie podmioty w uprzywilejowanej sytuacji w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez urzędy. Na przykład:

- W negatywnej odpowiedzi z dnia 16 listopada 1995 r. na pismo Banku w sprawie ulgi w podatku dochodowym, Departament Podatków Bezpośrednich i Opłat Ministerstwa Finansów poinformował, iż straty bilansowe Banku³⁶ ... powstałe w wyniku przejęcia zobowiązań i wierzytelności ... zrekompensuje wsparcie finansowe NBP, natomiast organem właściwym do rozpatrzenia wniosku o ulgę podatkową jest urząd skarbowy;

³⁶ Nazwa Banku wymieniona jest w poufnej Informacji NIK o wynikach kontroli realizacji dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych w okresie 1995 - I półrocze 1997 r.

- również negatywną odpowiedź otrzymał Bank ... na wniosek z dnia 15 października 1996 r. w sprawie wyrażenia zgody na udzielenie ulgi w podatku dochodowym od osób prawnych w związku z przejęciem dwóch banków. W odpowiedzi z dnia 11 lutego 1997 r., poinformowano bank, iż organem właściwym do jego rozpatrzenia jest właściwy urząd skarbowy;
- natomiast w przypadku spraw dotyczących Banków ... zalecono organom podatkowym przyznanie ulgi polegające na zaniechaniu poboru podatku dochodowego od osób prawnych.

W podanych przykładach wnioski wszystkich banków były podobnie motywowane. Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że Minister Finansów rozpatrując wnioski w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku dochodowego od osób prawnych w podobnych sprawach podejmował odmienne decyzje, co w ocenie NIK nie miało obiektywnego uzasadnienia, zważywszy że dotyczyło podobnych dochodów, a zróżnicowanie wynikało wyłącznie z zakresu podmiotowego.

- Na wniosek Banku zostało wydane zarządzenie Ministra Finansów z dnia 21 listopada 1995 r. w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku dochodowego od niektórych dochodów zagranicznych osób fizycznych i prawnych, mających miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą. Zarządzeniem tym zaniechano ustalanie i pobór podatku dochodowego od dochodów zagranicznych osób fizycznych i osób prawnych mających miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą, uzyskanych z tytułu odsetek od obligacji wyemitowanych w 1996 r. przez Bank (który złożył wniosek) oraz z tytułu sprzedaży, zamiany lub innej czynności prawnej przenoszącej własność tych obligacji.
- Podobny wniosek Banku ... z dnia 9 lutego 1996 r., w którym Bank ten wystąpił o wydanie stosownego zarządzenia na zasadach i warunkach analogicznych do zasad i warunków ustalonych dla Banku (patrz wyżej) został rozpatrzony negatywnie.

(6, s. 42-44)

Tak jak już wcześniej wskazano w stosunku do podatku dochodowego od osób prawnych, Minister Finansów ograniczał także swoimi licznymi decyzjami (pisma zalecające) ustawowe uprawnienia organów podatkowych do udzielania ulg w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym.

**Ulgi bez
rozpoznania
okoliczności**

Wydawane - w oparciu o “zalecenia” Ministerstwa Finansów - decyzje o przyznaniu ulgi podatkowej w postaci zaniechania ustalania i poboru oraz umorzenia zaległości w podatku od towarów i usług, z reguły nie były poprzedzone kontrolą źródłową u podatnika wnoszącego o ulgę. Akta poszczególnych spraw dotyczących decyzji o przyznaniu ulgi, w wielu przypadkach nie zawierały udokumentowanego rozpoznania stanu faktycznego i okoliczności mogących uzasadniać

wniosek podatnika o przyznanie ulgi. Wiele decyzji nie spełniało także wymogów formalnych, określonych w art. 107 kpa (nie zawierało m.in. uzasadnienia faktycznego). Nieprawidłowości takie stwierdzono w ponad połowie skontrolowanych urzędów. Wydawane w kontrolowanym okresie, tj. 1993-1995, przez objęte kontrolą urzędy skarbowe decyzje o ulgach dotyczyły przede wszystkim podatników wymienionych w pismach zalecających Ministerstwa Finansów. Decyzje urzędów skarbowych, wydane w wyniku zaleceń Ministerstwa Finansów, dotyczące ograniczenia poboru podatku od towarów i usług od inwestycji, adaptacji i remontów prowadzonych na rzecz jednostek budżetowych przez podmioty wykonujące prace, bardzo często były podejmowane bez znajomości przez urzędy skarbowe kosztorysowej wartości robót i czasu trwania. Stąd prawie żadna z decyzji nie określała kwoty (lub chociażby szacunku) udzielonej ulgi. W uzasadnieniu decyzji podano aspekty społeczne ze względu na finansowanie prowadzonych prac ze środków budżetu państwa. Wnioski podatników o zaniechanie poboru podatku od towarów i usług kierowane bezpośrednio do urzędu skarbowego, pomimo iż również dotyczyły prac na rzecz jednostek budżetowych lub gminy, były przez urzędy załatwiane odmownie.

Zalecenia kierowane przez Ministerstwo Finansów do urzędów skarbowych dotyczyły także imiennie wskazanych podatników. Na przykład w wyniku analizy dokumentów dotyczących ulg przyznanych przez II US Warszawa-Śródmieście stwierdzono, że:

właściciel gabinetu okulistycznego "L" pismem z dnia 8.VII.96 r. zwrócił się do Ministerstwa Finansów o zwolnienie z podatku VAT od zakupu aparatu okulistycznego o wartości 560.000 DM.

Izba Skarbowa w odpowiedzi na pismo Ministerstwa Finansów w tej sprawie udzielonej przy piśmie nr ISOP/737-169/96 z dnia 12.VIII.96 r. stwierdza między innymi, że nie znalazła okoliczności uzasadniających zastosowanie rozwiązań określonych w art. 8 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Izba uważa, że udzielenie ulgi oznaczałoby naruszenie zasady powszechności opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Zdaniem Izby zakup aparatu okulistycznego do prywatnego gabinetu okulistycznego nie jest okolicznością przemawiającą za zwolnieniem od podatku ze względów społecznych. Minister Finansów skierował do Izby Skarbowej pismo nr PP2-7404-769/96/Z z dnia 20.IX.96 r. (podpisane przez Podsekretarza Stanu), w którym stwierdza się między innymi: "Jednocześnie informuję, iż uwzględniając społeczny aspekt sprawy i nowatorskie zamierzenia podatnika dające w efekcie poprawę jakości standardu usług medycznych nie zgłaszam zastrzeżeń do pozytywnego rozpatrzenia sprawy...".

Urząd Skarbowy decyzją nr US4/AV/861/BW/201/96 z dnia 12.XII.1996 r. postanowił zaniechać ustalenia i poboru podatku od importu lasera eximerowego MEL-60 w kwocie 235.870 zł.

W trakcie kontroli NIK stwierdzała także liczne przypadki nieprzestrzegania przez objęte kontrolą urzędy skarbowe - przy wydawaniu decyzji administracyjnych - przepisów kodeksu postępowania administracyjnego. W szczególności dotyczyło to niezamieszczania w decyzjach uzasadnienia, spełniającego wymagania art. 107 kpa. Uzasadnieniem decyzji o uldze było najczęściej powołanie się urzędu na odpowiednie pismo Ministerstwa Finansów. (7, str. 5, 55-58)

Tajne ulgi W wyniku pism zalecających Ministerstwa Finansów przyznawane były również ulgi w podatku akcyzowym. W okresie od II półrocza 1993 do I półrocza 1996 r. ulgi przyznane zostały w wyniku 62 pism zalecających (w tym 5 tajnych). W związku z pięcioma tajnymi pismami Ministra Finansów zalecającymi udzielanie ulg w podatku akcyzowym rafineriom i CPN, NIK ustaliła, iż pomimo realizacji ulg (ulgi dotyczyły okresu 10.IX. do 7.XI.1993 r.) Minister Finansów nie uchylił klauzuli tajności ww. pism, co było niezgodne z zarządzeniem Nr 53 Ministra Finansów z dnia 1 października 1990 r. (niepublikowane) w sprawie wykazu wiadomości stanowiących tajemnicę państwową w jednostkach organizacyjnych Ministerstwa Finansów. Zgodnie z tym zarządzeniem dokumenty kwalifikowane jako tajne pozostają nimi do czasu ich ogłoszenia lub realizacji.

Pisma kierowane przez Ministerstwo do organów podatkowych w sprawie udzielania ulg uznaniowych w podatku akcyzowym dotyczyły zarówno określonych imiennie podatników, jak też całych grup podatników. Jak już wcześniej wspomniano od dnia 1 sierpnia 1995 r. Minister Finansów "Decyzją Nr 2/ON z dnia 27 lipca 1995 r. w sprawie ograniczenia w udzielaniu ulg podatkowych" wprowadził specjalny tryb udzielania ulg w zakresie: zaniechania ustalania i poboru podatków, umarzania zaległości podatkowych, odraczania terminów płatności i rozkładania na raty zobowiązań podatkowych - niezależnie od wysokości kwoty, której dotyczy ulga. "Decyzja" ta sankcjonowała praktykę przyznawania ulg podatkowych indywidualnym podatnikom pismami "zalecającymi" kierowanymi z Ministerstwa Finansów do organów podatkowych (8, str. 8, 35-36).

Nielegalne ulgi dla płatników podatku Podobnie jak w przypadku wcześniej wymienionych podatków, Minister Finansów wydawał również pisemne zalecenia podległym organom podatkowym w sprawie ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych. Podatnicy, których dotyczyły zalecenia byli w korzystniejszej sytuacji, bowiem uzyskali przychylną opinię Ministra Finansów zanim ich sprawa została rozpatrzona przez organ I instancji. Urząd skarbowy mógł rozstrzygnąć sprawę w sposób niekorzystny dla podatnika, ale byłoby to

wbrew opinii Ministra. Większość ulg uznaniowych, tj. 91% zaleconych w taki sposób, stanowiły ulgi dla płatników, którzy nie odprowadzili zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Wyniki kontroli wskazały, że urzędy skarbowe wydając decyzje o udzieleniu ulg uznaniowych płatnikom brały pod uwagę zalecenia Ministra Finansów, a w uzasadnieniu powoływały się wyłącznie na jego opinię. Na przykład, Urząd Skarbowy w Starachowicach udzielił ulgi płatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych, wydając decyzje umarzające odsetki na kwotę 8 tys. zł, odraczając termin płatności podatku na kwotę 3 tys. zł. Decyzje sprawie udzielenia ww. ulg urząd podjął w oparciu o stanowisko Ministerstwa Finansów wyrażone w pismach nr PO6-860-P-0429/93 z dnia 24 lutego 1994 r. i nr PO6-860-0167/94 z dnia 18 marca 1994 r., w których wskazano na niekwestionowaną zasadność udzielania ulg uznaniowych płatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 8 ust. 2, art. 22 ust. 1 oraz art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

Z ustaleń kontroli wynika, że w 14 spośród 35 skontrolowanych urzędów skarbowych, pomimo braku podstawy prawnej, urzędy skarbowe udzielały również z własnej inicjatywy ulg płatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych. Na przykład:

- Urząd Skarbowy w Makowie Mazowieckim, jako podstawę przyznania płatnikom ulgi w kwocie 187 tys. zł podał art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, pomimo iż artykuł ten nie dawał podstawy do odroczenia terminu płatności lub rozłożenia podatku na raty na wniosek płatnika;
- Urząd Skarbowy w Mielcu w latach 1995-1997 wydał 21 decyzji ustalających zadłużenie z tytułu nie odprowadzonych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wynagrodzeń potrąconych pracownikom na kwotę 10.692 tys. zł. W dniu 21 lutego 1996 r. urząd odzyskał część zaległej kwoty (8.000 tys. zł), natomiast pozostała należność była odraczana. Urząd wydał 11 decyzji odraczających termin płatności, w kwocie 143 tys. zł.

Przy rozpatrywaniu wniosków płatników stosowano taki tok postępowania jak w odniesieniu do podatników, chociaż przepisy art. 97 i 98 ustawy karnej skarbowej przewidują odpowiedzialność karną i majątkową płatników z tytułu nieodprowadzenia pobranego podatku. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, udzielanie ulg płatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych nie miało podstaw prawnych (5, str. 52-55).

Nierówne traktowanie podatników

Z przeprowadzonej w trakcie kontroli analizy 4.447 wniosków podatników o udzielenie ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że urzędy wydały 3.431 decyzji pozytywnych oraz 845 odmownych. W

ośmiu urzędach skarbowych (US w Mońkach, Bielsku Podlaskim, Kartuzach, Słupsku, Bełchatowie, Kraśniku, Choszczynie, Łukowie) stwierdzono, że wnioski podatników w podobnych sprawach zostały rozpatrzone odmiennie, bowiem w 36 przypadkach wydano decyzje pozytywne, a w 34 negatywne. Na przykład:

- w US w Mońkach w stosunku do 16 podatników uzyskujących dochody z tytułu zasiłku dla bezrobotnych, wnioskujących o przyznanie ulgi z uwagi na niedopłatę, wynikającą z ustawowego potrącania niższych zaliczek na podatek dochodowy przez Rejonowy Urząd Pracy, wydano 12 decyzji w sprawie zaniechania poboru podatku (8 pozytywnych dla podatników i 4 negatywne); 2 decyzje o rozłożeniu na raty spłaty zobowiązań (1 pozytywna i 1 negatywna) i 2 decyzje umarzające zaległości podatkowe;
- w US w Kraśniku, w przypadku 2 podatników wnioskujących o rozłożenie na raty płatności podatku, z uwagi na trudną sytuację finansową spowodowaną spłacaniem kredytów bankowych, wydano 1 decyzję pozytywną dla podatnika i 1 negatywną. Podobnie w przypadku 2 podatników, którzy złożyli wnioski o odroczenie terminu płatności podatku z uwagi na nieterminowy spływ należności od odbiorców, Urząd Skarbowy wydał 1 decyzję pozytywną i 1 negatywną dla podatnika (5, s. 56).

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, 4 urzędy skarbowe, badane w ramach kontroli działalności izb skarbowych w latach 1996-1998, na 34 kontrolowane, naruszały zasadę równego traktowania podmiotów ubiegających się o ulgę i wydały decyzje o zaniechaniu ustalenia i poboru podatku od towarów i usług podmiotom świadczącym usługi remontowe lub inwestycyjne na rzecz tych urzędów, bądź izb skarbowych. Udzielenie takich ulg pomniejszało własne wydatki budżetowe kosztem ogólnych dochodów budżetowych. Stwierdzone uszczuplenie budżetowe z tytułu takich ulg wyniosło co najmniej 1.054 tys. zł. Ulg takich udzielał:

- Urząd Skarbowy Kraków - Stare Miasto, który w dniu 18.12.1996 r. wydał decyzję wyrażającą zgodę na zaniechanie ustalania i poboru podatku VAT w części przekraczającej 1% podstawy opodatkowania z tytułu wykonania usług budowlanych na rzecz Urzędu. W uzasadnieniu decyzji Urząd stwierdził, że okoliczności podane we wniosku z dnia 18.12.1996 r. są "wyjątkowe i uzasadnione względami społecznymi". W dniu 08.12.1997 r. Urząd decyzją nr USX 822/117/42/97 ponownie wyraził zgodę na zaniechanie ustalania i poboru podatku VAT w części przekraczającej 1% podstawy opodatkowania z tytułu wykonania usług budowlanych na rzecz Urzędu, identycznie uzasadniając swoją decyzję.
- III Urząd Skarbowy w Lublinie, który wydał w latach 1996-1997 4 decyzje w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku VAT wykonawcom robót i usług związanych z modernizacją i wyposażeniem budynku będącego siedzibą Urzędu. W rezultacie powyższych decyzji wykonawcy powyższych robót i usług nie naliczyli i nie odprowadzili podatku od towarów i usług na kwotę 624,3 tys. zł.

- Urząd Skarbowy w Łańcucie, który wydał decyzję w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku VAT w kwocie 31,3 tys. zł. Suma ta stanowi podatek VAT w części przekraczającej 7% wartości netto robót wykonanych na rzecz Izby Skarbowej w Rzeszowie.
- w związku z adaptacją budynku dla mającego powstać III Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy, I Urząd Skarbowy w Bydgoszczy wydał w dniu 14.02.1995 r. decyzję, na wniosek spółki realizującej ww. zadanie, na mocy której zaniechał ustalania i poboru podatku VAT w części przewyższającej 7% podstawy opodatkowania, tj. w kwocie 383,9 tys. zł (1, s. 50-51).

**Nielegalne
podmiotowe
zwolnienia od
akcyzy**

Minister Finansów przyznawał również zwolnienia i ulgi w podatku akcyzowym w drodze zarządzeń. Ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym zawiera wiele upoważnień do wydawania przepisów przez Ministra Finansów. Zarządzenia Ministra Finansów, w znacznej mierze oparte na przesłankach uznaniowych, przyznawały zwolnienia i ulgi podatkowe wskazanym podmiotom (mimo że ustawa nie przewiduje zwolnień podmiotowych od akcyzy). Wielokrotne zmiany tych zarządzeń nie ograniczały się tylko do zmiany stawek, lecz dotyczyły także zakresu, techniki i formy płatności podatku akcyzowego. Na przykład:

- zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 października 1994 r. w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku (MP Nr 59, poz. 514), zwolniono od podatku akcyzowego:
 - 1) producentów spirytusu i wyrobów spirytusowych uprawnionych do stosowania urzędowych cen zaliczeniowych, w części stanowiącej kwotę 22 zł od 10 dm³ 100% spirytusu zawartego w nabytych wyrobach spirytusowych i spirytusie, pochodzących z konfiskat dokonanych przez uprawnione organy,
 - 2) paliw silnikowych wytwarzanych z benzyn bazowych lub ich komponentów uzyskiwanych z przerobu ropy naftowej oraz organicznych związków tlenowych, a także wytwarzanych w drodze mieszania i przeklasyfikowania produktów naftowych przez podmioty inne niż rafinerie ropy naftowej, utrzymujące rezerwy państwowe administrowane przez Główny Zarząd Rezerw Państwowych, w części odpowiadającej kwocie podatku akcyzowego zapłaconego przy nabyciu (importie) komponentów przeznaczonych do wytworzenia tych paliw, powiększonej o 0,09 zł od 1 kg;
- zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 listopada 1994 r. w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego od niektórych towarów (MP Nr 64, poz. 570), zaniechano ustalania i poboru podatku akcyzowego i podatku od towarów i usług od dokonywanych przez organy likwidacyjne np. nieodpłatnego przekazania (darowizny):

- a) przedmiotów określonych w § 10 ust. 1 i 4 rozporządzenia (RM z 8.03.1967 r.), z tym że w zakresie spirytusu i wyrobów spirytusowych zaniechanie akcyzy dotyczy przekazywania zamkniętym placówkom służby zdrowia (szpitalom),
- b) broni i amunicji jednostkom wojskowym i orgnom policji państwowej (8, s. 7, załącznik nr 5).

2. Zaległości podatkowe

Wzrastały dochody podatkowe i malał w nich udział zaległości. Takie kształtowanie się dochodów było następstwem wprowadzenia podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a także ujednoliconego podatku dochodowego od osób prawnych. Podatki te okazały się wydajnymi i stabilnymi źródłami dochodów budżetu państwa. Jednak kwoty zaległości podatkowych utrzymywały się na wysokim i rosnącym poziomie. Zaległości w czterech głównych podatkach osiągnęły bowiem poziom ok. 90% deficytu budżetowego w 1997 r. i 40% w 1998 r. (deficyt w 1998 r. wzrósł o 123,5%).

Dochody podatkowe Dochody budżetu państwa, zrealizowane za pośrednictwem urzędów skarbowych, wyniosły 73,0 mld zł w 1995 r., 85,7 mld zł w 1996 r. oraz 101,5 mld zł w 1997 r. i stanowiły odpowiednio 87,2%, 85% i 84,7% ogólnych dochodów budżetu państwa. Dochody podatkowe budżetu państwa wyniosły w tych latach odpowiednio: 69,0 mld zł, 83,9 mld zł, 98,7 mld zł i 113,9 mld zł w 1998 r. Wzrosły one zatem w latach 1995-1997 o ok. 43% i o 15,4% w 1998 r. Udział dochodów podatkowych we wpływach budżetu państwa zwiększył się z 78% w 1992 r. do ok. 82% w latach 1995-1997 i ok. 90% w 1998 r. W urzędach skarbowych objętych kontrolą dochody budżetu państwa zmniejszyły się z 7,5 mld zł w 1995 r. do 6,1 mld zł w 1997 r. Zmniejszenie to wynikało między innymi z reorganizacji urzędów i zmiany ich właściwości terytorialnej (3, s. 3, 24 - 27, a także analizy wykonania budżetu).

Największy wpływ na dochody budżetu państwa miało wprowadzenie podatku od towarów i usług. Jego udział w dochodach budżetu był od początku duży i wzrastający; w 1994 r. wyniósł on 24%, 31% w roku 1997, i 34% w 1998 r. Podatek dochodowy od osób fizycznych - drugi co do znaczenia - zasilał dochody budżetu państwa w 28% w 1995 r. i 27% w 1998 r. W latach 1992-1998 wzrosły dochody z podatku od osób fizycznych -

powiększając czterokrotnie obciążenie tymi daninami przeciętnego obywatela. Odnotowano też niewielki wzrost dochodów budżetu z podatku dochodowego od osób prawnych. Dochody z tego podatku wyniosły w 1995 r. 9,3 mld zł, 11,4 mld zł w 1996 r., w 1997 r. 13,2 mld zł i 14,8 mld zł w 1998 r. Udział podatku dochodowego od osób prawnych w dochodach budżetu państwa wyniósł w 1995 r. 10,6%, w 1996 r. 10,9%, w 1997 r. 11,1% i 11,7% w 1998 r. Wzrosła też liczba podatników tego podatku ze 135.406 w 1995 r. do 147.680 i 155.534 w 1997 r. (6, s. 3 oraz analizy wykonania budżetu państwa).

Warto przypomnieć, że u progu transformacji systemowej (w 1989 r.) wpływy budżetu państwa w ponad 80% pochodziły od przedsiębiorstw państwowych³⁷.

Malejące wskaźniki zaległości Pod wpływem wzrostu dochodów budżetowych malał w nich udział zaległości. Zmniejszenie zaległości ogółem w regulowaniu zobowiązań finansowych wobec budżetu państwa było jednak nieznaczne. W 1995 r. zaległości wyniosły 6.311 mln zł, 6.110 mln zł w 1996 r., 6.109 mln zł w 1997 r. i 6.979 mln zł w 1998 r. Wskaźnik udziału zaległości ogółem w zrealizowanych przez urzędy skarbowe dochodach budżetowych zmniejszył się z 8,6% w 1995 r. do 7,1% w 1996 r., 6,2% w 1997 r. i 6,1% w 1998 r. Równocześnie wskaźnik zaległości podatkowych do dochodów podatkowych budżetu państwa obniżył się z 11,5% w 1992 r. do 6,0% w 1997 r. i 6,0 % w 1998 r.

Rachunkowo, malejący wskaźnik zaległości podatkowych może świadczyć o poprawie dyscypliny podatkowej. Pozostawał on jednak w związku z pomniejszaniem zaległości, w wyniku:

- podatków zniesionych (podatku obrotowego i podatku od ponadnormatywnego wzrostu wynagrodzeń). W 1995 r. zaległości z tytułu tych podatków stanowiły 26,3% ogółu zaległości (1.661 mln zł), a w 1997 r. 14,8% - tj. 909 mln zł;
- przeprowadzanej restrukturyzacji zobowiązań największych dłużników budżetu, w okresie od marca 1993 r. do marca 1996 r. Podmiotom tym zmniejszono zaległości podatkowe w drodze postępowania ugodowego z bankami (MF spłacił zobowiązania kredytowe przedsiębiorstw wobec banków obligacjami) oraz bezpośredniego umarzania zaległości;
- rosnących ulg podatkowych, udzielanych zarówno osobom fizycznym, jak i prawnym. Ogólna kwota ulg podatkowych w okresie 1996-1997 wyniosła³⁸ ponad 8 mld zł. Osoby fizyczne skorzystały w tym czasie z ulg podatkowych na kwotę przekraczającą 3 mld zł.

³⁷ Przed wejściem w życie ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, obowiązywała ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Ogólnie można jednak stwierdzić, że obniżanie się zaległości podatkowych - w wyniku zniesionych podatków, restrukturyzacji zadłużenia, szerokiego wachlarza ulg oraz wysokiego wzrostu obciążeń podatkowych osób fizycznych - powinno zrelatywizować ocenę malejącego udziału zaległości w dochodach podatkowych.

(1, s. 20; 3, s. 4, 19-20; Analiza wykonania budżetu państwa w 1998 r.).

**Wzrost kwoty
zaległości
podatkowych**

Zaległości w regulowaniu zobowiązań podatkowych zwiększyły się z 2,8 mld zł w 1992 r. do 5,2 mld zł w 1995 r., 5,3 mld zł w 1996 r., 6,0 mld zł w 1997 r. i 6,9 mld zł w 1998 r. Wysoki wzrost zaległości podatkowych w latach 1992-1995 - wynoszący ponad 85% - wiązał się z nowowprowadzonymi podatkami (dochodowym od osób fizycznych, VAT, akcyzą), które spowodowały skokowy wzrost obciążeń podatkowych i zaległości. W latach 1996-1998 wskaźnik wzrostu obniżył się do 30%. Mimo to, był to w dalszym ciągu znaczący wzrost, ponieważ odnosił się do wysoko "wywindowanego" uprzednio poziomu zaległości.

Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła w 19 objętych kontrolą urzędach skarbowych, za okres 1995-1997, wzrost zaległości z 635,4 mln zł w 1995 r. do 909,8 mln zł w 1996 r. (3, s. 3). W kontroli zakończonej w styczniu 1999 r. w urzędach skarbowych, podległych 18 kontrolowanym izbom skarbowym (ok. 37% ogólnej liczby), stwierdzono zaległości w wysokości 4.516,1 mln zł w 1996 r. (86% ogółu zaległości), 4. 546,7 mln zł w 1997 r. (77% ogółu) i na koniec I półrocza 1998 r. - 4.850 zł (3, s. 3, 20; 19 s. 53 oraz analizy wykonania budżetu).

Najwyższy udział zaległości, w stosunku do należności budżetowych zanotowano w:

- Izbie Skarbowej w Łodzi - gdzie wynosił on w 1996 r. - 11,8%, w 1997 r. - 7,6%, zaś w I półroczu 1998 r. - 13,2%;
- Izbie Skarbowej w Warszawie - gdzie wynosił on odpowiednio - 9,8%, 7,3% i 13,0%;
- Izbie Skarbowej w Kielcach - gdzie wynosił on odpowiednio - 9,3%, 7,5% i 15,7%;
- Izbie Skarbowej w Lublinie - gdzie wynosił on odpowiednio - 7,7%, 7,9% i 15,4%.

Najniższy udział zaległości w stosunku do należności budżetowych zanotowano w Izbie Skarbowej w Płocku, gdzie wynosił on odpowiednio - 1,2%, 1,1% i 2,0% (1, s. 52-53).

³⁸ Por. raporty o pomocy publicznej udzielonej podmiotom gospodarczym (Zał. 4).

**Niekontrolowany wzrost
zaległości
z tytułu VAT**

Spośród wszystkich podatków najszybciej powiększały się zaległości w podatku od towarów i usług. Zwiększyły się one z 813,6 mln zł w 1995 r. do 2.006,3 mln zł w 1997 r. i 2.887,6 mln zł w 1998 r.³⁹ W porównaniu z rokiem 1995, były one zatem większe w 1997 r. o 147% i w 1998 r. o 255%, a tylko w 1998 r. wzrosły, w stosunku do roku poprzedniego, o 44%. W 1995 r. zaległości z tytułu tego podatku stanowiły 13% ogółu zaległości, 23% w 1996 r. i 33% w 1997 r. Gwałtowny wzrost zaległości w tym podatku był podstawą krytycznej oceny NIK.

Po zmniejszeniu w 1994 r., od 1995 r. następował ponowny wzrost zaległości we wpłatach tego podatku. W 1993 r. zaległości stanowiły 5,3% dochodów budżetu z tego podatku, w 1994 r. wskaźnik ten uległ obniżeniu do 3,76%, a w 1995 r. wzrósł do 3,94%, w 1996 r. do 4,5% i w 1997 r. do 5,4%. (1, s. 3 i 20). Zaległości w podatku od towarów i usług w tym czasie powiększyły się w kontrolowanych urzędach ponad dwukrotnie. Wzrosły one z 92,3 mln zł w 1995 r. do 204,6 mln zł w 1997 r. Niepokojące zjawisko szybkiego wzrostu zaległości w podatku VAT, NIK odnotowała także w kontroli poboru tego podatku od momentu jego wprowadzenia do końca 1996 r. W 38 objętych kontrolą urzędach skarbowych zaległości w regulowaniu zobowiązań wobec budżetu państwa z tytułu podatku od towarów i usług stanowiły: w II półr. 1993 r. - 18,2% zrealizowanych dochodów z tego podatku, w 1994 r. - 3,6%, w 1995 r. - 4,4%, a w 1996 r. - 4,8% i 7% w 1998 r. W kwotach zaległości mieściły się również zobowiązania państwowych jednostek budżetowych, których zobowiązaniami (na podstawie art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych) podmioty gospodarcze regulowały swoje zobowiązania podatkowe wobec Skarbu Państwa, z tytułu podatku od towarów i usług (7, s. 7, 50-52 oraz Analiza wykonania budżetu w 1998 r.).

Kontrola przeprowadzona w 1998 r. potwierdziła utrzymywanie się tej tendencji także w odniesieniu do innych zobowiązań. W 19 kontrolowanych urzędach odnotowano zmniejszanie się dochodów realizowanych na rzecz budżetu oraz wzrost kwoty zaległości budżetowych. Zrealizowane dochody budżetowe za pośrednictwem urzędów objętych kontrolą wyniosły w 1995 r. - 7.459,5 mln zł, w 1996 r. - 6.605 mln zł, zaś w 1997 r. - 6.123,8 mln zł. Zaległości w regulowaniu zobowiązań budżetowych realizowanych za pośrednictwem

³⁹ W kwotach zaległości z tego podatku ujęto zaległości państwowych jednostek budżetowych wobec organów skarbowych z tytułu potrąceń z wzajemnej bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatników wobec Skarbu Państwa (kompensaty).

tych urzędów, wzrosły z 635,4 mln zł w 1995 r. do 909,8 mln zł w 1996 r., a w 1997 r. utrzymały się na poprzednim poziomie (3, s. 21).

Podstawą krytycznych ocen NIK w odniesieniu do podatku od towarów i usług był fakt, że szybko rosnącym dochodom budżetu z tego podatku towarzyszył wysoki wzrost zaległości.

Konstatując malejącą sprawność i skuteczność poboru podatku od towarów i usług, Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie oceniała założenia tego podatku oraz przebieg wdrażania ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. Rozwiązania przyjęte przez ustawodawcę pozwoliły na zbliżenie polskiego systemu podatkowego do rozwiązań stosowanych w krajach Unii Europejskiej. VAT nie wpłynął negatywnie na procesy gospodarcze oraz nie przyspieszył wzrostu cen. Zapewnił natomiast, wraz z akcyzą, systematyczny wzrost dochodów budżetu państwa. Wpływy z tytułu VAT stanowiły w 1994 r. 23,8% dochodów budżetu państwa, w 1995 r. 24,6%, w 1996 r. 28,1% i w 1997 r. 30,8%.

Utrudnienia dla podatników VAT

Wyniki kontroli działalności Ministra Finansów i urzędów skarbowych w zakresie poboru podatków od towarów i usług wykazały wiele nieprawidłowości zarówno utrudniających podatnikom prowadzenie działalności gospodarczej, jak i mogących stanowić przesłanki do powstawania korupcji.

Nieprawidłowości te miały swe źródło:

- w nieprecyzyjnych, niespójnych wewnętrznie i systemowo, nadmiernie drobiazgowych oraz permanentnie zmienianych przepisach;
- niewłaściwym stosowaniu przez organy skarbowe przepisów pozwalających na uznaniowe udzielanie ulg i zwolnień podatkowych;
- braku kontroli i analizy skutków gospodarczych i społecznych wynikających z uchwalania nowych ulg systemowych.

Ministerstwo Finansów usiłowało braki w prawie “uzupełnić” pismami i różnego rodzaju “wyjaśnieniami”. Jak wykazała kontrola NIK - w jednej sprawie zajmowano różne, często przeciwstawne stanowiska. Między innymi z jego powodu napłynęło od podatników i organów skarbowych (w okresie 1993-1996) do Ministerstwa Finansów 19,6 tys. różnego rodzaju zapytań. Z rozpatrywanych rocznie przez NSA spraw podatkowych - 40% dotyczyło tego podatku (7, s. 34)

Wzrost zaległości w akcyzie

Wskaźnik wzrostu zaległości w podatku akcyzowym był zbliżony do wzrostu zaległości w podatku od towarów i usług. Podatek akcyzowy wprowadzono razem z podatkiem VAT, jako drugi podatek pośredni. W porównaniu z VAT, kwoty zaległości w akcyzie kształtowały się jednak na wielokrotnie niższym poziomie. Wyniosły one 138,8 mln zł w 1995 r., 202,1 mln zł w 1996 r., 286,8 mln zł w 1997 r. i 288,8 mln zł w 1998 r. Podwoiły się zatem w latach 1995-1997 (wzrost o 106%), pozostając w 1998 r. na poziomie zbliżonym do 1997 r.

Udział zaległości z tytułu akcyzy w zaległościach budżetowych ogółem był stosunkowo niewielki, lecz zdecydowanie powiększył się z 2,2% w 1995 r. do 4,7% w 1997 r. i 4,2% w 1998 r. Zwiększył się też udział zaległości w podatku akcyzowym w zaległościach podatkowych ogółem z 3,8% w 1996 r. do 4,2% w 1998 r. Relacja zaległości w akcyzie do dochodów budżetu państwa z tego podatku zwiększała się z 1,1% w 1995 r. do 1,3% w 1996 r. i 1,6% w 1997 r. oraz zmniejszyła się do 1,4% w 1998 r. Natomiast udział tego podatku w dochodach ogółem budżetu państwa mieścił się w latach 1994 - 1998 w wąskim przedziale 14-16,6%.

Organizację wprowadzenia podatku akcyzowego i znaków skarbowych akcyzy Najwyższa Izba Kontroli oceniała - generalnie - pozytywnie. Wprowadzenie tych podatków nastąpiło bez negatywnych skutków cenowych i budżetowych (3, s. 20; 6, s. 9).

Nieprawidłowości w stosowaniu akcyzy

W trakcie kontroli stwierdzono jednak szereg odstępstw w stosowaniu tego podatku od przyjętych uregulowań prawnych. M.in. nieprawidłowy był tryb udzielania koncesji, zbyt kosztowne procedury wydawania banderol i oznaczania wyrobów znakiem akcyzy, nieprzestrzeganie obowiązujących zasad udzielania ulg.

Badania realizacji dochodów budżetu z podatku akcyzowego wykazały, że w większości przypadków procedury wydawania podmiotom gospodarczym banderol podatkowych i legalizacyjnych odbywały się z naruszeniem obowiązującej ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy oraz przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie. Działania naruszające przepisy polegały m.in. na:

- wydawaniu pozytywnych decyzji bez sprawdzenia koncesji na prowadzenie działalności i braku wpłat należności odpowiadającej wartości nabywanych banderol oraz przy zdezaktualizowanej dokumentacji,
- żądaniu od podatników nieprzewidzianych ustawą dokumentów, bądź też nieegzekwowaniu od wnioskodawców dołączenia do wniosków załączników wymaganych tą ustawą.

W związku z powyższymi ustaleniami Najwyższa Izba Kontroli uznała za potrzebne podjęcie przez Ministra Finansów działań polegających na nowelizacji rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 lutego

1994 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy w celu uproszczonej procedury wydawania niewielkich ilości banderol legalizacyjnych. Izba stwierdziła, iż sama procedura wydawania banderol legalizacyjnych, określona w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 lutego 1994 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy, w odniesieniu do wydawania banderol w niewielkich ilościach, jest nadmiernie sformalizowana, a koszty zaangażowania pracowników szczególnego nadzoru podatkowego, przewyższała w niejednym przypadku wartość podatku oraz towarów objętych akcyzą.

W wyniku kolejnych zarządzeń Ministra Finansów, ustalających stawki podatku akcyzowego i zwolnienia od tego podatku, w okresie od II półrocza 1993 r. do I półrocza 1996 r. do budżetu państwa nie wpłynęła kwota co najmniej 254.300 tys. zł. W tej kwocie nie zostały uwzględnione skutki wszystkich ulg, wynikających z rozporządzeń i zarządzeń Ministra Finansów, w związku z brakiem pełnych danych w Ministerstwie Finansów. Minister Finansów, projektując ulgi w podatku akcyzowym, nie przedstawiał szacunków dotyczących skutków finansowych projektowanych ulg dla budżetu państwa oraz nie przestrzegał obowiązującej procedury regulaminowej.

Stosowano często niekorzystne dla badanych jednostek rozliczanie podatku akcyzowego, wynikające z braku zdefiniowania użytego w art. 3 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, a także w wydanych przez Ministra Finansów rozporządzeniach, pojęcia “pomieszczenia producenta” oraz nieupowszechnienia stanowiska Ministerstwa Finansów w tej sprawie. Powodowało to zaliczanie do sprzedaży wyrobów przekazanych przez producentów do własnych magazynów zamiejscowych i równoczesne powstanie obowiązku podatku akcyzowego (11, s. 4, 34).

Przytoczone fakty wskazują, że rosnące zaległości w podatku akcyzowym miały swe źródło w wadliwym i mało sprawnym funkcjonowaniu aparatu podatkowego.

***Wzrastały dochody,
malały zaległości z
podatku od gier***

W 1996 r. dochody budżetu państwa z podatku od gier wyniosły 316,9 mln zł, a w 1997 r. wzrosły do kwoty 433,0 mln zł. W 1998 r. dochody z tytułu tego podatku wyniosły 487,2 mln zł. Równocześnie zaległości z tytułu podatku od gier zmniejszyły się z 24,2 mln zł w 1996 r. do 10 mln zł w 1997 r. i ok. 10 mln zł na koniec 1998 r.

(2, s. 6,34-35).

***Zaległości w
podatku od osób
prawnych***

Zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych zmniejszyły się w latach 1995-1997 r. o ok. 10%, z 1.337 mln zł do 1.203 mln zł. Ich udział w ogólnych zaległościach budżetowych, dokumentowanych przez urzędy skarbowe, przekraczał jednak w tym czasie 20% , a w 1998 r. obniżył się do ok. 17%. Uplasował się zatem na trzeciej pozycji - po podatku od towarów i usług oraz podatku od osób fizycznych. Relacja zaległości do dochodów budżetu z tego podatku zmniejszyła się z 15% w 1995 r. do 11% w 1996 r., 9% w 1997 r. i 7,3% w 1998 r. W tym okresie budżetu z

tego tytułu powiększyły się o prawie 68%. NIK pozytywnie odnotowała malejące zaległości kwotowe i względne w podatku dochodowym od osób prawnych, podkreślając jednak ich wysoki stosunkowo poziom.

W kontrolowanych urzędach skarbowych, na terenie 18 izb skarbowych, zaległości z tytułu tego podatku zwiększyły się z 271 mln zł w 1995 r. do 452 mln zł w 1997 r. Miały one też największy udział w zaległych zobowiązaniach wobec budżetu, regulowanych za pośrednictwem tych urzędów. Wskaźnik tego udziału zwiększył się z 42,7% w 1995 r. do 51,7% w 1997 r., a poziom zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w stosunku do zrealizowanych dochodów budżetowych za pośrednictwem kontrolowanych urzędów zwiększył się w tym okresie z 3,6% do 7,4%, czyli podwoił się.

Dochody budżetu państwa z tego podatku wzrosły o 21,4% w 1996 r., 23,6% w 1997 r. i 11,7% w 1998 r. (3, s. 20-22; 6, s. 3; Tabela 1; Tabela w rozdziale I, s. ...)

Oddłużenie podmiotów

Z ustaleń kontroli wynika, że kształtowanie się zobowiązań podatkowych osób prawnych pozostawało w związku z działaniami administracyjnymi i zniesionymi podatkami.

- W sposób naturalny obniżały się zaległości z tytułu podatków zniesionych (obrotowego, od ponadnormatywnego wzrostu wynagrodzeń, dywidendy). Zaległości w tych podatkach zmniejszyły się z 1.661 mln zł w 1995 r. do 1.025 mln zł w 1996 r. i 909 mln zł w 1997 r., a ich udział w zaległościach ogółem z 26,3% do 16,8% i 14,8%. Podobnie zmniejszyły się zaległości z tytułu podatków zniesionych w kontrolowanych urzędach skarbowych - ze 150 mln zł w 1996 r. do 83 mln zł w 1997 r.
- W latach 1994-1996 organy skarbowe korzystały z ustawowych możliwości restrukturyzacji finansowej jednostek gospodarczych, działając na podstawie zarządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 1994 r. w sprawie częściowego zaniechania poboru niektórych podatków i innych należności - do których stosuje się przepisy o zobowiązaniach podatkowych oraz warunków tego zaniechania. Szacowano, że organy te objęły postępowaniem oddłużeniowym zaległości na łączną kwotę 869,5 mln zł (3, s. 20,21; 6, s. 3).

Zobowiązania przedsiębiorstw państwowych

Ustalenia kontroli w urzędach skarbowych wykazały, że w okresie 1966-1997 zmniejszyła się kwota zaległości w regulowaniu zobowiązań przez przedsiębiorstwa państwowe. Wzrastały jednocześnie zaległości wykazywane przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa.

W 1996 r. zaległości 469 przedsiębiorstw państwowych wyniosły 479 mln zł, zaś w 1997 r. zaległości podatkowe wykazywało 451 przedsiębiorstw państwowych w kwocie 161,4 mln zł. Wśród jednoosobowych spółek Skarbu Państwa zaległości w regulowaniu zobowiązań wobec budżetu państwa wykazywało w 1996

r. 26 podmiotów na kwotę ogólną 14,4 mln zł, zaś w 1997 r. zaległości posiadało 15 takich spółek, a kwota zaległości wzrosła do 332,5 mln zł. Odnotowano również wzrost liczby podatników oraz kwoty zaległości wykazywanych przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą. W 1995 r. przy 22.326 dłużnikach kwota zaległości wyniosła 60,5 mln zł, zaś w 1997 r. 29.133 osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą zalegały z płatnością zobowiązań na kwotę 80,7 mln zł).

Wyniki kontroli z 1998 r. o realizacji dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych wskazywały na:

- pozytywne zjawisko malejących zaległości oraz rosnących dochodów z tego podatku,
 - niską sprawność i skuteczność działań egzekucyjnych urzędów skarbowych oraz utrzymujące się istotne nieprawidłowości w ściąganiu należnego podatku
- (3, s. 22; 6, s. 3-4)⁴⁰.

Rozbieżne tendencje w podatku dochodowym od osób fizycznych Kontrole NIK dotyczące realizacji podatku dochodowego od osób fizycznych ujawniły występowanie dwóch przeciwstawnych tendencji. Z jednej strony stosunkowo wysoko wzrastały wpływy budżetowe z tego podatku (o 40% w latach 1995-1997), a z drugiej - powiększały się zaległości podatkowe. Wymiar tego podatku był jednak na tyle wysoki, że mimo rosnących zaległości powiększały się wpływy budżetowe z tego podatku.

Utrzymywało się nietrafne planowanie wpływów budżetowych z podatku dochodowego od osób fizycznych, polegające zarówno na niedoszacowaniu jak i przeszacowaniu. W 1995 r. zostały one zrealizowane w kwocie o 895 mln zł wyższej od planowanej, natomiast w latach 1996-1997 wykonanie planu dochodów było odpowiednio niższe o 1.694,4 mln zł i o 530,4 mln zł od kwot przewidzianych w ustawach budżetowych. Odchylenia te były spowodowane błędnym przewidywaniem skutków odpisów od dochodów i podatków osób fizycznych (zaniżone o ponad 2 mld zł). Zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych wyniosły w latach 1995-1998 ok. 6 mld zł. Wysoka skala obciążeń podatkowych skłaniała podatników do zwlekania z wywiązywaniem się ze swoich zobowiązań wobec budżetu z myślą o możliwości uzyskania ulgi, która jednak często nie była udzielana. Aparat podatkowy nie potrafił przy tym skutecznie przeciwdziałać takiemu postępowaniu i słabnącej dyscyplinie podatników.

- Wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych wzrosły w latach 1995-1997 o ponad 40%. W 1995 r. były one wyższe od planowanych o 4%, a w 1996 r. niższe o ponad 6% i w 1997 r. niższe o prawie 2%.

⁴⁰ Pełniejsza informacja na ten temat zostanie przedstawiona w następnej części tego rozdziału.

Niepełne wykonanie planowanych dochodów budżetu wynikało z niedoszacowania skutków darowizn i zakupu obligacji w 1996 r. na kwotę 1.104 mln zł i w 1997 r. na kwotę 575 mln zł.

- W 1995 r. wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosły 27.721,8 mln zł, z czego kwota 4.148,9 mln zł stanowiła dochody gmin. Dochody budżetu państwa z tego podatku wyniosły 23.511,8 mln zł, co stanowiło 104% kwoty przewidzianej w ustawie budżetowej i 28,8% ogółu dochodów budżetu państwa.
- W 1996 r. wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosły 33.351,7 mln zł, z tego gminom przekazano 7.078,6 mln zł. Dochody budżetu państwa zrealizowano w wysokości 26.171,9 mln zł, co stanowiło 93,9% kwoty przewidzianej w ustawie budżetowej. Udział dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych w ogólnych dochodach budżetu państwa

wyniósł 26,3%. Niższe, od założonego w ustawie budżetowej na 1996 r. wykonanie dochodów z tego podatku, wynikało przede wszystkim z niedoszacowania o 602 mln zł skutków pomniejszenia przez podatników dochodów osobistych z tytułu darowizn oraz o 502 mln zł z tytułu zakupu obligacji skarbowych i niższych niż zakładano dochodów z tytułu wynagrodzeń w gospodarce narodowej oraz emerytur i rent, a ponadto z tytułu korekty zeznań podatkowych w związku z uchwałą Sądu Najwyższego, w której przyznano podatnikom prawo do odliczenia od dochodów wydatków poniesionych w latach 1992-1993 na spłatę kredytów zaciągniętych przez spółdzielnie mieszkaniowe.

- W 1997 r. wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosły 38.938,5 mln zł, z czego 8.851,5 mln zł stanowiły dochody gmin (wraz z wpływami z tytułu karty podatkowej). Dochody budżetu państwa z podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosły 29.941,6 mln zł, co stanowiło 98,3% kwoty przewidzianej w ustawie budżetowej na 1997 r. Na niepełne wykonanie planowanych dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych wpłynęły w szczególności wyższe niż zakładano zwroty podatku dokonane w I półroczu 1997 r. z tytułu rozliczenia za 1996 r., głównie w związku z odliczeniem od dochodu darowizn. Na etapie planowania przyjęto, że skutki odliczeń od dochodu w 1996 r. wyniosą 1.335 mln zł, a faktycznie wyniosły 1.910 mln zł (5, s. 3).

Nieterminowe zwroty Ustalenia kontroli wykazały, że z tytułu nieterminowego zwrotu podatnikom nadpłaconego podatku, urzędy skarbowe wypłaciły w 1995 r. odsetki w wysokości 10,7 mln zł, 56,2 mln zł w 1996 r. oraz ok. 20 mln zł w 1997 r. Najwyższa Izba Kontroli zwracała przy tym uwagę Ministerstwu Finansów, że nie analizowało ono przyczyn nieterminowego zwracania nadpłat podatku (5, s. 8).

**Rosnące zaległości
podatku od osób
fizycznych**

Kontrole NIK wskazywały na rosnące zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych. Zwiększyły się one z 1.217 mln zł w 1995 r. do 1.437 mln zł w 1996 r., 1.514 mln zł w 1997 r. i 1.812 mln zł w 1998 r., tj. o 50% w rozpatrywanym okresie. Udział zaległości z tytułu podatku

dochodowego od osób fizycznych w zaległościach podatkowych (ogółem) zwiększył się w latach 1995-1997 odpowiednio z 19% do 23% i 25%. W relacji do dochodów z tego podatku zaległości ukształtowały się na poziomie 5,2% w 1995 r., 5,1% w 1997 r. i w 1998 r. 5,2%. Po odliczeniu dochodów gmin z tego podatku relacja zaległości do dochodów budżetu minimalnie wzrosła.

Wśród zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych znajdowały się również zobowiązania płatników, które w 1995 r. wyniosły 648 mln zł (53,2% zaległości ogółem), a w 1996 r. 685 mln zł (48,0% zaległości ogółem). Zaległości osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą i spółek osób fizycznych wynosiły w 1995 r. 504 mln zł (41,3% ogółu zaległości) oraz w 1996 r. 575 mln zł (40,0% ogółu zaległości) i 674 mln zł (44,5%) w 1997 r. Zaległości pozostałych podatników tego podatku stanowiły odpowiednio 5,4%, 12,3% i 9,4% ogółu zaległości z tego podatku.

W świetle ustaleń kontroli działania Ministerstwa Finansów zmierzające do zmniejszenia zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych, były niewystarczające i nieskuteczne. Sporządzano wprawdzie wykazy największych dłużników podatkowych, w których uwzględniano dłużników podatku dochodowego od osób fizycznych, ale nie dokonywano szczegółowych analiz zadłużenia poszczególnych podmiotów oraz działań podejmowanych przez organy podatkowe wobec dłużników. Oceniając pracę służb egzekucyjnych, Ministerstwo Finansów brało pod uwagę tylko postępowanie egzekucyjne w stosunku do kwot objętych tytułami wykonawczymi oraz analizowało ściągalność egzekucyjną, zaś pomijało zaległości, które nie zostały objęte tytułami wykonawczymi, a stanowiły one ponad 60% zaległości budżetowych (3, s. 5, 20, 43; 5, s. 4, 43-44).

**Brak ewidencyjno-
informatycznych
podstaw**

Wyniki kontroli NIK ujawniły niezadowalającą ewidencję zaległości wszystkich podatków. Główną przyczyną był brak właściwego oprządkowania informatycznego w komórkach księgowości urzędów skarbowych. Rozpoczęta w 1993 r. komputeryzacja urzędów skarbowych - w ramach kontraktu z Bull SA - nie doprowadziła do utworzenia zintegrowanego system informatycznego księgowości podatkowej w urzędach skarbowych (kontrakt z firmą Bull SA zamknięto w 1995 r.). Prace związane z wprowadzeniem informatyki w komórkach księgowości podatkowej urzędów

skarbowych od 1996 r. prowadzone były przez Zespół ds. Koncepcji Księgowości, powołany przez Ministra Finansów decyzją nr 5/ON/96 z dnia 5 sierpnia 1995 r.⁴¹

Braki systemu informatycznego powodowały w przypadku podatku od towarów i usług powszechne występowanie opóźnień w ustalaniu zaległości oraz dłużników, a w następstwie tego opóźnione było wystawianie przez księgowość podatkową tytułów wykonawczych (5, s. 7).

W przypadku podatku akcyzowego niedostateczne było wykorzystanie w urzędach skarbowych i urzędach celnych komputerów do ewidencji tego podatku. Brak systemowego modułu rachunkowości uniemożliwiał prowadzenie pełnej zautomatyzowanej ewidencji sprawozdawczości w urzędach skarbowych. Istniejące w urzędach celnych oprogramowanie było wynikiem działań doraźnych, realizowanych w ramach możliwości własnych poszczególnych urzędów celnych.

Ze względów informatycznych podatki dochodowe - zarówno od osób prawnych jak i fizycznych - były nieprawidłowo i nieterminowo rozliczane przez urzędy skarbowe z gminami.

Przeszkodę w ewidencji, analizie i egzekucji zaległości stanowiły także - obok nie funkcjonującego systemu podatkowego POLTAX - przedłużające się prace nad uruchomieniem krajowego rejestru podatników⁴².

Z ustaleń kontroli w podmiotach zalegających z płatnością zobowiązań wynikało, że niedostosowanie aparatu podatkowego do nowych warunków gospodarki rynkowej i nowych regulacji podatkowych spowodował zmniejszanie wpływów do budżetu państwa. Uszczuplenie to w latach 1995-1997 wyniosło 23,0 mln zł (7, s. 7 i 8, 52-54; 8, s. 14).

Nieprawidłowe rozliczenia urzędów skarbowych z gminami

Wyniki kontroli wykazały, iż w 22 urzędach skarbowych - na 35 objętych kontrolą - należne gminom dochody podatkowe przekazywano ze znacznym opóźnieniem w stosunku do obowiązujących terminów⁴³, przekraczającym w skrajnych przypadkach nawet 180 dni. Z tytułu tych opóźnień nie naliczano i nie przekazywano gminom przysługujących ustawowo odsetek⁴⁴.

⁴¹ Informacje o stanie informatyzacji systemu podatkowego POLTAX.

⁴² W 1998 r. tworzony był centralny rejestr "Krajowa Ewidencja Podatników". Podstawowym celem rejestru było gromadzenie i przetwarzanie danych o podatnikach na potrzeby administracji podatkowej. Informacje o zasadach ewidencji podatników zamieszczono między innymi w programie badań statystycznych "Polska statystyka publiczna 1999", Warszawa 1998, s. 577.

⁴³ Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (Dz.U. Nr 126, poz. 600, zmiany: z 1993 r. Dz.U. Nr 105, poz. 509; z 1995 r. Dz.U. Nr 124, poz. 601, Nr 154, poz. 794; z 1996 r. Dz.U. Nr 149, poz. 704, Nr 156, poz. 774; z 1997 r. Dz.U. Nr 53, poz. 347) należne gminom udziały we wpływach z

W trakcie kontroli stwierdzono jeden przypadek nieprzekazywania gminom należnych dochodów z tytułu 5% udziału w podatku dochodowym od osób prawnych. Sześć skontrolowanych urzędów skarbowych nie egzekwowało od podmiotów gospodarczych obowiązku składania informacji (CIT-ST i CIT-ST/A) o posiadanych wyodrębnionych zakładach (oddziałach)⁴⁵ na terenie innych gmin, co powodowało, że urzędy te nie przekazywały tym gminom należnych udziałów w podatku dochodowym od osób prawnych.

Z ustaleń kontroli wynika także, iż zarządy gmin, którym urzędy skarbowe z opóźnieniem, bez odsetek lub w niewłaściwej wysokości, przekazywały kwoty udziału w podatku dochodowym od osób prawnych, nie egzekwowały od urzędów skarbowych należnych im dochodów. Zarządy nie tylko nie zgłaszały zastrzeżeń, ale nawet nie wykorzystywały uprawnień wynikających z art. 9 ust. 1 pkt 4 ustawy o finansowaniu gmin i nie występowały do urzędów skarbowych o udostępnienie informacji w sprawie wysokości kwot należnych udziałów w podatku dochodowym od osób prawnych, do czego miały prawo.

W opinii NIK przyczynami nieprawidłowości w rozliczaniu się urzędów skarbowych z gminami, jest - poza stwierdzonymi przypadkami nierzetelności pracowników odpowiedzialnych za te czynności - brak właściwego oprzyrządowania informatycznego (modułu rachunkowości w systemie POLTAX) i prowadzenie rachunkowości w innych formach, w tym również na kartach kontowych.

Wskutek luk w systemie informacji podatkowej urzędy skarbowe nie potrafiły prawidłowo wywiązać się z obowiązku rozliczania udziału gmin w podatku dochodowym od osób prawnych oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych. W ocenie NIK na nieterminowe przekazywanie gminom udziałów w podatku dochodowym od osób prawnych miał także wpływ, wynikający z ustawy o finansowaniu gmin, obowiązek dokonywania pracochłonnych rozliczeń nawet stosunkowo niewielkich kwot, najdłużej w ciągu dekady. Zaznaczyć należy przy tym, że udziały w podatku dochodowym od osób fizycznych

podatku dochodowego od osób prawnych, podlegają odprowadzeniu na rachunki właściwych budżetów gmin najpóźniej w ostatnim dniu dekady następującej po dekadzie, w której wpłynęły na rachunek urzędu skarbowego

⁴⁴ Art. 9 ust. 3 wyżej wymienionej ustawy stanowi, iż w przypadku nie przekazania dochodów zrealizowanych na rzecz gminy w powyższych terminach, gminie przysługują odsetki w wysokości ustalonej dla zaległości podatkowych

⁴⁵ Zgodnie z § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 września 1996 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu rozliczeń wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej (Dz.U. Nr 117, poz. 559 ze zm.) urząd skarbowy, właściwy ze względu na siedzibę podatnika przekazuje gminie, na której terenie podatnik posiada wyodrębniony organizacyjnie zakład (oddział),

Ministerstwo Finansów przekazuje gminom w okresach miesięcznych, mimo że podatek ten ma większe znaczenie dla dochodów gmin (6 s. 9, 59-62).

Realizację dochodów gmin w podatku dochodowym od osób fizycznych, w okresie objętym kontrolą, przedstawia zestawienie:

	w tys. zł			
	1995	1996	I półr. 1997	1997
karta podatkowa	280.455	354.000	163.041	-
udziały we wpływach	4.148.931	4.987.647	2.391.361	6.206.899
razem	4.429.386	5.341.647	2.554.402	-

Zgodnie z ustawą z dnia 24 listopada 1995 r. o zmianie zakresu działania niektórych miast oraz o miejskich sferach usług publicznych, począwszy od 1996 r. wymienione niżej miasta otrzymały prawo do dodatkowych udziałów we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, w związku z przejęciem dodatkowych zadań i kompetencji:

Białystok, Bielsko-Biała, Bydgoszcz, Częstochowa, Elbląg, Gdańsk, Gdynia, Sopot, Gorzów Wielkopolski, Kalisz, Katowice, Bytom, Chorzów, Dąbrowa Górnicza, Gliwice, Jastrzębie Zdrój, Jaworzno, Mysłowice, Ruda Śląska, Rybnik, Siemianowice Śląskie, Sosnowiec, Świętochłowice, Tychy, Zabrze, Kielce, Koszalin, Kraków, Legnica, Lublin, Łódź, Olsztyn, Opole, Płock, Poznań, Radom, Rzeszów, Słupsk, Szczecin, Tarnów, Toruń, Grudziądz, Wałbrzych, Włocławek, Wrocław, Zielona Góra.

Dla tych miast Ministerstwo Finansów przekazało w 1996 r. z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych kwotę 2.091 mln zł, a w 1997 r. 2.645 mln zł, co oznaczało wzrost o 26,5%.

Udziały w podatku dochodowym od osób fizycznych, zostały przekazane gminom i tzw. "dużym miastom" w następującej wysokości:

	w tys. zł		
Wyszczególnienie	1995	1996	1997
9015 - Udziały w podatkach	4.148.931	7.078.618	8.851.529
Udziały gmin	4.148.931	4.987.647	6.206.898
Udziały dużych miast	-	2.090.942	2.644.630

na jej udziały w podatku dochodowym od osób prawnych, przy uwzględnieniu przekazanej przez podatnika informacji o liczbie zatrudnionych osób.

Budżety gmin otrzymały ogółem 20,5% wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych w 1995 r. oraz 22,5% w 1996 r. W 1996 r. kwota przekazana gminom z tytułu udziałów w podatku była wyższa o 76.506 zł od kwoty należnej, obliczonej przez Ministerstwo Finansów. Różnica ta dotyczyła błędnego (zawyżonego o 510.039 zł) wykazania wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych przez 7 izb skarbowych. Skorygowanie danych o wpływach nastąpiło już po zamknięciu rozliczeń z gminami.

Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła przypadki zaniżania lub nieterminowego przekazywania do budżetów gmin wpływów stanowiących dochody gmin lub należne im udziały w podatku dochodowym od osób fizycznych. W 1997 r. Ministerstwo Finansów dwukrotnie nie dotrzymało terminów określonych w ustawie z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin. Udziały należne gminom za czerwiec w łącznej kwocie 449,1 mln zł przekazano z 3-dniowym opóźnieniem, zaś udziały za lipiec (516,7 mln zł) w terminie otrzymały tylko gminy objęte powodzią, a pozostałe z trzydniowym opóźnieniem. Z tytułu opóźnień gminy otrzymały odsetki za zwłokę w kwocie 2,6 mln zł. Podobnie z opóźnieniem przekazano miastom kwotę 440,7 mln zł z tytułu udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych, na podstawie ustawy z dnia 24 listopada 1995 r. o zmianie zakresu działania niektórych miast oraz o miejskich strefach usług publicznych. Wypłacone odsetki z tego tytułu wynosiły 1,4 mln zł. Opóźnienia w przekazywaniu dochodów należnych gminom, zaniżanie wysokości przelewów oraz nienaliczanie odsetek za zwłokę wykazały kontrole przeprowadzone w urzędach skarbowych. Z 35 kontrolowanych urzędów skarbowych w 6 z nich wystąpiły przypadki przekazywania gminom z opóźnieniem, które wynosiło od 1 do 18 dni, wpływów z karty podatkowej. Ogółem w 6 kontrolowanych urzędach skarbowych przekazano gminom z opóźnieniem kwotę 2,4 mln zł. Wyniki kontroli wskazują, iż urzędy skarbowe, pomimo obowiązku wynikającego z art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin, nie naliczały i nie przekazywały gminom odsetek od nieterminowo dokonanych wpłat (5, s. 8-9 oraz 57-59).

3. Egzekucja zaległości podatkowych

Utrzymywała się niska egzekucyjność zaległości podatkowych - mierzona wskaźnikami działalności egzekucyjnej oraz ściągalności egzekucyjnej - na poziomie ok. 46% w latach 1996-1998. Organy skarbowe nie nabyły umiejętności skutecznego dochodzenia należności budżetowych, zwłaszcza powstających z nowowprowadzonych podatków. Powtarzały się takie negatywne zjawiska, jak opóźnienia w ustalaniu zaległości, mały zakres tytułów wykonawczych, rzadko stosowane zabezpieczenia majątkowe, nieliczne wystąpienia do sądów, brak zintegrowanego systemu informacji podatkowej.

Nienależyta egzekucja zaległości podatkowych

Rezultaty egzekucji podatkowej dobrze ilustrują dwa wskaźniki: wskaźnik działalności egzekucyjnej (relacja kwot objętych tytułami wykonawczymi do zaległych) oraz wskaźnik ściągalności egzekucyjnej (relacja kwot ściągniętych do objętych postępowaniem wykonawczym). Z kształtowania się tych wskaźników w latach 1996-1998 na średnim poziomie 46% wynika, że budżet państwa odzyskiwał, na drodze postępowania egzekucyjnego, z 1 zł zaległości podatkowych, ok. 20 gr. (Tabela 6).

NIK wskazywała wielokrotnie na występujące przyczyny niskiej ściągalności należności podatkowych, takie jak:

- zwłokę czasową w ustalaniu listy dłużników oraz kwot ich zobowiązań podatkowych;
- mały zakres zaległości obejmowany tytułami wykonawczymi;
- rzadko stosowane przez urzędy skarbowe zabezpieczenia majątkowe, w stosunku do podmiotów, które uparczywie nie wywiązywały się ze zobowiązań podatkowych;
- sporadyczne wnioskowanie do sądów o ustanowienie hipoteki przymusowej;
- źle funkcjonujący system informacji podatkowej POLTAX. Urzędy skarbowe gromadziły niepełne informacje o podmiotach będących w ich zainteresowaniu, nie dysponowały kompletnym oprogramowaniem.

W sumie organy podatkowe nieumiejętnie stosowały procedury egzekucji podatkowej.

Niskie wskaźniki egzekucyjności

NIK oceniała skuteczność organów odpowiedzialnych za egzekucję zaległości podatkowych na podstawie efektów zwymiarowanych wskaźnikami działalności egzekucyjnej oraz wskaźnikami ściągalności egzekucyjnej.

- Wskaźnik działalności egzekucyjnej, w odniesieniu do zaległości podatkowych, pozostawał na niskim poziomie i wyniósł 45,2% w 1996 r., 44,4% w 1997 r., a w 1998 r. wzrósł do 48,4%. Wskaźnik ten poprawił się w odniesieniu do całości zaległości wobec budżetu. W 1995 r. tytułami wykonawczymi objęto 2.310 mln zł (36,6% zaległości ogółem), w 1996 r. - kwotę 2.388 mln zł (39% zaległości), w 1997 r. - 2.631 mln zł (tj. 43%). W kontrolowanych urzędach skarbowych tytułami wykonawczymi objęto 31,8% zaległości w 1995 r., 14% w 1996 r. i 41% w 1997 r.
- Wskaźnik ściągальności podatkowej pogorszył się z 47,8 % w 1996 r. do 43,9% w 1997 r., a w 1998 r. wyniósł 46,9%. We wcześniejszych latach wskaźnik ten kształtował się na niższym poziomie i wyniósł dla wszystkich urzędów skarbowych 36,7% w 1992 r., 28% w 1993 r., 31,8% w 1994 r. i 31,9% w 1995 r. W odniesieniu do całości zobowiązań budżetowych wskaźnik ten wyniósł 41% w 1995 r., 51% w 1996 r., 54% w 1997 r. Zaś w urzędach skarbowych objętych kontrolą wyniósł on w tych latach odpowiednio: 46%, 43% i 17% (3, s. 4 i 27; 4, s. 3; analizy wykonania budżetu).

Opóźnione ustalanie zaległości

Ważną przyczyną niskiej egzekucyjności były, wg NIK, opóźnienia w ustalaniu dłużników i ich zaległości. W następstwie tego z jeszcze większym opóźnieniem wystawiano tytuły wykonawcze. Takie niesprawne działanie powodowało obniżanie się skuteczności egzekucyjnej. Upływ czasu - pomiędzy terminami zapłaty należności, a wystawieniem tytułów wykonawczych- umożliwiał dłużnikom wyzbywanie się składników majątkowych, co z kolei utrudniało, a nawet wręcz uniemożliwiała ich zajęcie w celu zaspokojenia roszczeń. W rezultacie występował coroczny wzrost liczby tytułów wykonawczych oraz objętych nimi kwot, w stosunku do których postępowanie kończono protokółami nieściągalności.

Ustalenia kontroli z 1997 r. - przeprowadzonej w 64 urzędach skarbowych na terenie 19 województw - wykazały, że we wszystkich kontrolowanych urzędach skarbowych wystąpiły opóźnienia w wystawianiu tytułów wykonawczych w stosunku do daty powstania wymagalności obowiązku zapłaty należności i kierowania ich do komórek egzekucyjnych. Podobne opóźnienia dotyczyły również organów gmin oraz dysponentów funduszy celowych.

Ustalenia kontroli wykazały, że tytuły wykonawcze wystawiane były z opóźnieniem przekraczającym nawet 3 lata od daty powstania zaległości.

- W Urzędzie Skarbowym w Łukowie na 38 analizowanych tytułów wykonawczych 20 wystawiano w okresie od 2 do 5 miesięcy od powstania zobowiązania, 4 tytuły wystawiono z opóźnieniem od 5 do 9 miesięcy, a w 3 przypadkach opóźnienie przekraczało 9 miesięcy.
- W Urzędzie Skarbowym w Sokółce na 755 tytułów wystawionych w analizowanym okresie 258 wystawiono z opóźnieniem.
- W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gdyni z analizowanych spraw w 42% przypadków wystawiano tytuły wykonawcze z opóźnieniem sięgającym 15 miesięcy.
- W Urzędzie Skarbowym Warszawa Bemowo wszystkie badane tytuły wykonawcze na zaległości budżetowe wystawiane zostały z opóźnieniem, w tym dwa z opóźnieniem 825 dni i 1132 dni.
- W Drugim Urzędzie Skarbowym w Białymstoku 33% tytułów wykonawczych na zaległości budżetowe wystawiono z opóźnieniem, a maksymalne opóźnienie wynosiło 274 dni.

Urzędy, po upływie terminów płatności należności budżetowych, wystawiały upomnienie nawet dla zobowiązań, dla których - zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 27 sierpnia 1991 r. w sprawie kosztów upomnienia oraz przypadków, w których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia - nie było obowiązku poprzedzenia egzekucji wystawianiem upomnień. Zaznaczyć przy tym należy, że upomnienia wystawiano po znacznym upływie czasu od terminów płatności.

- W Urzędzie Skarbowym w Piotrkowie Trybunalskim w przypadku zaległości w podatku dochodowym termin płatności minął w dniu 5 maja 1995 r., zaś upomnienie - chociaż nie było takiego obowiązku - wystawiono dopiero w dniu 11 grudnia 1995 r.
- W Urzędzie Skarbowym w Opocznie opóźnienia w wystawianiu tytułów wykonawczych na zaległości podatkowe wynikały z wcześniejszego wystawiania upomnień, chociaż nie było takiego obowiązku.

Nieterminowo podejmowane były czynności egzekucyjne przez działy egzekucyjne urzędów skarbowych, a zwłaszcza nie dotrzymywano instrukcyjnego miesięcznego terminu podjęcia czynności od daty wpływu tytułu wykonawczego oraz 3 miesięcznego terminu zakończenia egzekucji. Przy podejmowaniu czynności egzekucyjnych opóźnienia sięgały nawet jednego roku (10, s. 3, 25-28).

Na podstawie kontroli przez NIK urzędów skarbowych, zakończonej w 1998 r., analiza dokumentacji 45 postępowań prowadzonych przez inspektorów kontroli skarbowej potwierdziła również, że postępowanie podatkowe wszczynano niezgodnie z art. 35 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1996 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 1980 r. Nr 9, poz. 26 ze zm.) zobowiązywał organy administracji państwowej do załatwiania spraw

bez zbędnej zwłoki. Podejmowanie czynności zmierzających do ustalenia i wyegzekwowania zobowiązań podatkowych z opóźnieniem, powodowało uszczuplenie należnych budżetowi dochodów. Na przykład Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście wszczął postępowanie z opóźnieniem:

- 83 dni od wpływu protokołu PH/0004/96 z kontroli spółki, która w międzyczasie ogłosiła upadłość, w wyniku czego należność w kwocie 259 tys. zł plus 310 tys. zł odsetek zgłoszono dopiero w dniu 20.08.1997 r. do egzekucji sądowej. Kwoty te do czasu zakończenia kontroli nie wpłynęły do budżetu;
- 38 dni od wpływu protokołu na kwotę przypisu 114 tys. zł. Urząd w dniu 28.01.1997 r. wezwał spółkę do usunięcia braków w żądaniu skierowania sprawy na drogę postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych. Pismo, jak i kolejne wezwania, wracały do Urzędu z adnotacją “adresat nieznany”. Wizja lokalna przeprowadzona dopiero w dniu 12.04.1997 r. wykazała brak firmy pod podanym adresem. Do dnia zakończenia kontroli wpłata zobowiązania nie nastąpiła;
- 70 dni od wpływu protokołu z uks, a następnie w dniu 3.03.1997 r. zawiadomił stronę o wszczęciu postępowania w sprawie ustaleń podatkowych z tytułu podatku VAT (potwierdzenie odbioru z dnia 10.03.1997 r.; brak odpowiedzi spółki). Urząd wydał dopiero w dniu 16.06.1997 r. decyzję ustalającą przypis podatkowy w kwocie 765 tys. zł i sankcję w wysokości 229 tys. zł. Wobec braku potwierdzenia odbioru ww. decyzji przez Spółkę, Urząd zwrócił się pismem z dnia 9.10.1997 r. do właściwego urzędu pocztowego o dostarczenie potwierdzenia odbioru lub jego duplikatu podpisanego przez adresata. Potwierdzenie odbioru oraz zapłata nie wpłynęły do Urzędu do dnia 5.12.1997 r. (4, s. 24-25).

Zaległości bez tytułów wykonawczych Utrzymywał się mały zakres zaległości objętych tytułami wykonawczymi. Wprawdzie następował w kontrolowanych urzędach skarbowych coroczny wzrost liczby tytułów wykonawczych kierowanych do postępowania egzekucyjnego oraz obejmowanych nimi kwot, lecz coraz większej części zaległości nie obejmowano tytułami wykonawczymi. Zaległości wobec budżetu państwa w kontrolowanych urzędach, wg stanu na koniec 1994 r. wynosiły 7.047,2 mln zł i w 1995 r. zwiększyły się do 7.610,6 mln zł. Natomiast kwota zaległości budżetowej, którą objęto tytułami wykonawczymi zwiększyła się zaledwie z 2.111,2 mln zł w 1994 r. do 2.395, 3 mln zł w 1995 r., a na koniec I półrocza 1996 r. wyniosła 2.038,9 mln zł.

Niewłaściwe oprzyrządowanie informatyczne, duże obciążenie urzędów skarbowych w pierwszych miesiącach każdego roku, wynikające z konieczności naliczenia podatków oraz upływu okresu sprawozdawczego, powodowało zaniechanie w tym czasie wystawiania tytułów wykonawczych w stosunku do dłużników. Urzędy nie posiadały jednolitego systemu

informatycznego, który by pozwoliłby na sprawne ujawnienie dłużników i kierowanie tytułów do egzekucji.

Wyniki kontroli zakończonej w 1998 r. wskazywały, że w latach 1995-1997 następował niewielki wzrost kwot zaległości objętych tytułami wykonawczymi. W 1995 r. tytułami wykonawczymi objęto zaległości w kwocie 2.309,7 mln zł, co stanowiło 36,6% zaległości wobec budżetu państwa; w 1996 r. - 2.381,8 mln zł, tj. 39% ogółu zaległości, a w 1997 r. - 2.630,8 mln zł, tj. 43,1% zaległości budżetowych.

W kontrolowanych urzędach skarbowych tytułami wykonawczymi objęto w 1995 r. 31,2% zaległości, w 1996 r. 14%, a w 1997 r. 41,3% zaległości.

Mimo występujących oznak pozytywnego trendu, w ocenie Najwyższej Izby Kontroli, możliwe było podjęcie postępowania egzekucyjnego również dla pozostałych zaległości, które nie były obejmowane tytułami wykonawczymi. Ocena ta dotyczyła, jak potwierdziły kontrole bardziej szczegółowe, wszystkich głównych podatków (3, s. 4, 24-28; 10, s. 4, 24-28).

Opieszała windykacja zaległości podatkowych od osób fizycznych Niezadowalająca była działalność windykacyjna urzędów skarbowych w odniesieniu do należności w podatku dochodowym od osób fizycznych. Świadczyły o tym niskie wskaźniki obejmowania zaległości w tym podatku tytułami wykonawczymi. W latach 1995-1997 tytułami wykonawczymi objęto tylko 36,6%, 39% i 36% zaległości. W kontrolowanych urzędach skarbowych, wystawiono tytuły wykonawcze na 39,5% zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych w 1995 r. oraz na 64,5% zaległości w 1996 r. i 65,2% w 1997 r. Natomiast wskaźnik ściągальności egzekucyjnej w relacji do zaległości wobec budżetu państwa w podatku dochodowym od osób fizycznych wynosił 15,2% w 1995 r. i 27,4% w 1997 r. Relatywnie niskie wskaźniki obejmowania zaległości tytułami wykonawczymi oraz niedostateczna skuteczność w egzekwowaniu zaległości wynikała przede wszystkim z opóźnień w ustalaniu zaległości oraz dłużników. W następstwie tego występowały opóźnienia w wystawianiu tytułów wykonawczych. W sposób opieszały prowadzono również postępowania egzekucyjne w stosunku do zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych. Z analizy 6.827 spraw wynika, że w 3.498 przypadkach tytuły wykonawcze wystawione zostały z opóźnieniem sięgającym nawet do 245 dni.

Opóźnienia w księgowaniu należności podatkowych od osób prawnych Kontrola realizacji dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych (zakończona w 1998 r.) wykazała istotne nieprawidłowości w

egzekucji zaległości podatkowych. W 35 skontrolowanych urzędach skarbowych średni wskaźnik udziału zaległości w zrealizowanych dochodach podatku dochodowego od osób prawnych wyniósł, w latach 1995-1997 - 10,7%. Dokonana w czasie kontroli analiza kart kontowych podatników podatku dochodowego od osób prawnych (we wszystkich objętych kontrolą urzędach) wykazała opóźnienia w bieżącym księgowaniu należności podatkowych, w granicach od kilku dni aż do kilku miesięcy. Miało to negatywny wpływ na ustalanie kwot zaległości i dłużników oraz nieterminowe wystawianie tytułów wykonawczych i podejmowanie czynności egzekucyjnych. Opóźnienia w wystawianiu tytułów wykonawczych w objętych kontrolą urzędach skarbowych sięgały nawet 40 miesięcy. Ponadto czynności egzekucyjne rozpoczynano nawet po upływie 9 miesięcy od dnia wystawienia tytułu wykonawczego. W toku kontroli stwierdzono również nieuzasadnione przerwy wydłużające proces postępowania egzekucyjnego (6, s. 4).

***Opieszale dochodzenie
zaległości
z podatku VAT***

Przeprowadzona w 1997 r. kontrola poboru podatku od towarów i usług potwierdziła utrzymywanie się wcześniejszych nieprawidłowości - stwierdzonych w "Informacji o wynikach kontroli realizacji przez urzędy skarbowe zadań w zakresie egzekucji administracyjnej w latach 1994-1996". Kontrola z 1997 r. wykazała, że objęte badaniem urzędy skarbowe w niedostatecznym stopniu dbały zarówno o zapobieganie powstawaniu zaległości, jak i o ich zmniejszenie.

Zaniedbania w księgowości podatkowej powodowały opóźnienia w ustalaniu dłużników i zaległości, a w następstwie tego opóźnione wystawianie tytułów wykonawczych. Czas od dnia dokonania przypisu do dnia wystawienia tytułu wykonawczego wahał się średnio w granicach od 4 do 180 dni.

- W II US Warszawa-Śródmieście opóźnienia w księgowaniu deklaracji VAT-7 wynosiły od 2 do 168 dni.
- W US w Olsztynie kontrola 65 deklaracji VAT i kart kontowych, wykazała że 27 z nich zaksięgowane zostały na bieżąco, 37 w okresie od 10 do 26 dni od daty wpływu deklaracji, a w jednym przypadku księgowanie nastąpiło po upływie 30 dni.

We wszystkich kontrolowanych urzędach skarbowych wystąpiły opóźnienia w wystawianiu tytułów wykonawczych i kierowania ich do komórek egzekucyjnych w stosunku do daty powstania wymagalności obowiązku zapłaty należności (7, s. 52-53).

***Niski stopień
zabezpieczania
należności***

W ograniczonym zakresie stosowano środki przewidziane w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Urzędy skarbowe ograniczały się najczęściej do stosowania egzekucji tylko z pieniędzy lub zajęcia rachunków

bankowych. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli organy skarbowe w niezadowalającym stopniu korzystały z uprawnień w zakresie zabezpieczania wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatników, w tym stosowania hipoteki przymusowej, orzekania odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe oraz odpowiedzialności wspólników za zobowiązania podatkowe spółek.

- W niewielkim stopniu stosowano zajęcie ruchomości. Nie prowadzono też dostatecznie sprawnego i skutecznego odbioru zajętych ruchomości oraz ich sprzedaży, zwłaszcza w przypadkach, gdy zajęcie mogło dotyczyć specjalistycznego wyposażenia służącego do działalności produkcyjnej.
- Ustalenia kontroli wykazały, że dotychczas w praktyce urzędów nie stworzono sprawnego systemu sprzedaży zajętych i zwiezionych przedmiotów. Zajęte w toku postępowania egzekucyjnego ruchomości nie były odbierane dłużnikom i zwożone do składnic urzędów skarbowych, pomimo że dłużnicy nie regulowali swoich zobowiązań. Uzasadniano to kontrolerom NIK trudnościami w sprzedaży zwiezionych przedmiotów.
- Stwierdzone nieprawidłowości przy zajmowaniu ruchomości dotyczyły zarówno niedostatecznego rozpoznania sytuacji majątkowej dłużników i sporządzenia protokołów nieściągalności, pomimo że dłużnicy posiadali składniki majątkowe możliwe do zajęcia, jak też zajmowania majątku o wartości niewspółmiernie wyższej do kwoty zadłużenia (3, s. 4; 10, s. 6, 28-30).

Rzadko stosowano zabezpieczenia majątkowe

Urzędy skarbowe zbyt rzadko i niekonsekwentnie sięgały do zabezpieczeń majątkowych w stosunku do podatników, których wcześniejsze wywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych wskazywało na małą ich wiarygodność płatniczą. Nieuzasadnione było też stosowanie upomnień w przypadkach, w których obowiązek danin publicznych o charakterze pieniężnym wynikał z przepisów ustawowych. Przepisy⁴⁶ dopuszczały możliwość wszczęcia egzekucji bez doręczenia upomnienia m.in. w przypadkach, gdy zobowiązany miał ustawowy obowiązek obliczenia i uiszczenia należności pieniężnej bez wezwania oraz egzekucja dotyczyła należności z tytułu grzywien, w tym mandatów karnych, nawiązek, odszkodowań i kosztów postępowania orzeczonych w postępowaniu w sprawach o wykroczenia, a także grzywien, kar pieniężnych, kosztów postępowania i innych należności pieniężnych orzeczonych w postępowaniu karnym skarbowym. Ponadto przyjęta w urzędach skarbowych praktyka doręczania ponawianych upomnień zobowiązanemu nie znajdowała w ocenie Najwyższej Izby Kontroli uzasadnienia i

⁴⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 sierpnia 1991 r. w sprawie kosztów upomnienia oraz przypadków, w których egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia (Dz.U. Nr 81, poz. 354, z 1994 r. Nr 86, poz. 401).

podstaw prawnych. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 28 października 1991 r. stanowi⁴⁷, że po bezskutecznym upływie terminu określonego w upomnieniu, wierzyciel wystawia tytuł wykonawczy. Nieprzestrzeganie tego unormowania wydłużało procedurę dochodzenia należności (10, s. 5, 26).

W skontrolowanych 19 urzędach skarbowych w 1995 r. dokonano 102 zabezpieczeń na kwotę 12,3 mln zł, w 1996 r. dokonano 85 zabezpieczeń na kwotę 12,3 mln zł, zaś w 1997 r. zrealizowano 59 zabezpieczeń na kwotę 7,9 mln zł. W stosunku do zaległości wykazywanych przez urzędy objęte kontrolą, zabezpieczenia na majątku dłużników stanowiły zaledwie 1,94% w 1995 r. 1,36% w 1996 r. i 0,9% w 1997 r.

Analiza 293 akt dłużników w kontrolowanych urzędach skarbowych wykazała, że zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych nie dokonano w co najmniej 70 przypadkach, na kwotę ogółem co najmniej 390,3 mln zł.

Zabezpieczenia dokonywane były przede wszystkim na wniosek inspektorów kontroli skarbowej i odnosiły się do należności podatkowych ustalonych w wyniku przeprowadzonych przez nich kontroli. W niewielkim natomiast zakresie urzędy skarbowe stosowały zabezpieczenia należności podatkowych na podstawie monitoringu systemowego lub własnych analiz. Nienależyte było też, w ocenie Najwyższej Izby Kontroli, współdziałanie urzędów skarbowych z urzędami kontroli skarbowej w zakresie wzajemnego informowania o potrzebie i możliwościach dokonania zabezpieczeń na majątku lub wyegzekwowania zaległości.

Inspektorzy kontroli skarbowej rzadko wykorzystywali swoje uprawnienia dla wnioskowania do urzędów skarbowych o dokonanie zabezpieczenia na majątku podatników. Dokonywali raczej bezpośrednio zabezpieczenia (na podstawie art. 163 § 1 ustawy karnej skarbowej) na poczet kar i grzywien za uszczuplenie należności podatkowych. W przypadkach zaś, w których inspektorzy kierowali do urzędów skarbowych wnioski o zabezpieczenie na majątku dłużników, nie wskazywali składników majątkowych możliwych do zajęcia. Zachodziła tym samym potrzeba przeprowadzenia ponownych badań i określenia składników, dla ich zajęcia jako zabezpieczenie wyegzekwowania zaległości podatkowych (3, s. 5 oraz 28-33).

⁴⁷ Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 28 października 1991 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych (MP Nr 38, poz. 272; z 1994 r., Nr 58, poz. 495).

***Incydentalne wnioski
o ustanowienie hipoteki
przymusowej***

Urzędy skarbowe tylko sporadycznie wnioskowały do sądów o ustanowienie hipoteki przymusowej na zaległości, na podstawie ustawy z 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece. Skontrolowane urzędy skierowały do sądów:

- w 1995 r. - 183 wnioski, na kwotę 14 mln zł, co stanowiło 2,3% zaległości w tych urzędach;
- w 1996 r. - 156 wniosków, na kwotę 14 mln zł, stanowiącą 1,5% zaległości;
- w 1997 r. - 173 wnioski, lecz mimo wzrostu liczby wniosków objęta nimi kwota zmalała do 9 mln zł, tj. 1,1% badanych zaległości;

NIK negatywnie oceniała też przypadki kierowania wniosków bez wcześniejszego ustalenia stanu prawnego nieruchomości. Dotyczyło to zwłaszcza wskazywania we wnioskach nieruchomości nie należących do dłużników, np. nieruchomości już sprzedanych.

- Na 60 wniosków o ustanowienie hipoteki przymusowej skierowanych przez Urząd Skarbowy w Suwałkach w 7 przypadkach sądy odmówiły wpisu hipoteki przymusowej, ponieważ w 5 przypadkach właścicielem nieruchomości był Skarb Państwa, nie zaś dłużnik, a w 2 przypadkach nieruchomości zostały już sprzedane.
- Urząd Skarbowy w Grójcu wystąpił z 8 wnioskami o ustanowienie hipoteki przymusowej, z czego 5 wniosków było wadliwych, ponieważ nie załączano tytułów wykonawczych świadczących o prowadzeniu postępowania egzekucyjnego.
- Drugi Urząd Skarbowy w Warszawie sporządzając wnioski o ustanowienie hipoteki przymusowej, określające kwotę zaległości nie uwzględnił odsetek za zwłokę (3, s. 6, 26).

***Nie sięgano do osób
trzecich***

Organy skarbowe rzadko egzekwowały swe należności od osób trzecich, na których (zgodnie z art. 40 ustawy o zobowiązaniach podatkowych) ciążyła odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe dłużników. Kwota zobowiązań podatkowych, w stosunku do której skontrolowane urzędy skarbowe wydały decyzję o odpowiedzialności osób trzecich w stosunku do wykazywanych zaległości stanowiła w 1995 r. - 4,1%, w 1996 r. - 13,2%, w 1997 r. - 9,7%.

Analiza 145 akt dłużników wykazała, że w co najmniej 33 sprawach istniały okoliczności umożliwiające zastosowanie takich instrumentów prawnych w stosunku do zaległości na kwotę 3,7 mln zł. Podobnie niewystarczające, w świetle wyników kontroli, były działania urzędów w celu ustalenia odpowiedzialności osobistej wspólników za zobowiązania spółek. Stwierdzono zaniechanie dochodzenia zaległości od wspólników zalegających z płatnością podatku w kwocie wynoszącej co najmniej 2 mln zł.

Podobną ocenę NIK przedstawiła we wcześniejszej kontroli urzędów skarbowych z 1997 r.

Kontrolowane organy skarbowe nie przeciwdziałały skutecznie udaremnianiu wykonania orzeczeń organu państwowego w sprawach wierzytelności Skarbu Państwa, dopuszczając do usuwania, ukrywania, zbywania lub obciążania mienia zajętego lub zagrożonego zajęciem w toku postępowania egzekucyjnego.

NIK stwierdzała też, że organy skarbowe, sporządzając protokoły, uzasadniały nieściągalność zaległości i niemożność przeprowadzenia egzekucji wyprzedzają przez dłużnika składników majątkowych. Urzędy skarbowe, w takich przypadkach nie korzystały również z możliwości egzekwowania zaległości poprzez zajęcia składników majątkowych u nabywców, pomimo że obowiązująca w tym czasie ustawa o zobowiązaniach podatkowych dopuszczała taką możliwość, a instytucja zastawu ustawowego obejmowała przy tym odpowiedzialność każdorazowego właściciela (3, s. 6, 26-27; 10, s. 5, 23-24).

**Nie egzekwowano
należności gmin**

Szczególnie krytycznie NIK oceniała działalność urzędów skarbowych w stosunku do zaległości podatkowych w części stanowiącej dochody budżetu gmin. W kontrolowanych urzędach tytułami wykonawczymi objęto w 1995 r. 5,6% zaległości, w 1996 r. - 6,2%, a w 1997 r. - 6,1%. Wskaźnik ściągальności egzekucyjnej w relacji do zaległości pozostawał na bardzo niskim poziomie. W latach 1995-1997 wynosił on odpowiednio 1,6%, 2,4% i 2,2%.

Urzędy skarbowe koncentrowały się bowiem na egzekucji należności budżetu państwa, których wyższa ściągальność była przedmiotem oceny działalności urzędów. W mniejszym zaś zakresie egzekwowały należności gmin. Powszechność tego zjawiska była możliwa w warunkach braku rozeznania organów gmin o należnych im kwotach oraz podstaw do monitowania urzędów skarbowych w sprawie skutecznej windykacji należności. Stwierdzono też opóźnienia w przekazywaniu wyegzekwowanych środków na właściwe rachunki dochodów gmin oraz innych wierzycieli należności niepodatkowych.

- W Urzędzie Skarbowym Warszawa-Bemowo na zbadanych 5 przekazów, w 2 przypadkach przekazano po upływie 15 dni, a w jednym przypadku po upływie 32 dni od dnia wyegzekwowania. Na rachunek urzędu gminy w jednym przypadku przekazano wyegzekwowane środki po upływie 51 dni.
- W Urzędzie Skarbowym w Krasnymstawie na rachunek wierzycieli pozapodatkowych przekazywano wyegzekwowane środki po upływie 30 dni, a w jednym przypadku 54 dni.
- W Urzędzie Skarbowym w Zakopanem wyegzekwowaną kwotę przekazano gminie po upływie 54 dni.

- Opóźnienia w rozliczeniu poborców skarbowych z wyegzekwowanych środków w Urzędzie Skarbowym w Sokółce nastąpiło nawet po 15 dniach od wyegzekwowania środków od dłużników (6, s. 5; 10, s. 6, 30-31).

Przyczyny niskiej ściągalności

Przyczyny i czynniki zmniejszające skuteczność egzekucyjną zaległości podatkowych, w większości wiązały się z niedostosowaniem aparatu podatkowego do zmienionych warunków działalności w okresie rynkowej transformacji gospodarki. Podmioty gospodarcze, a także inni podatnicy często zabiegali o ulgi, w tym przede wszystkim o umorzenie zaległości, nie podejmując równocześnie stosownych działań naprawczych lub restrukturyzacyjnych. Organy podatkowe nie potrafiły skutecznie przeciwdziałać tej presji podatników np. analizując sytuację podmiotów oraz okoliczności uzasadniające ulgi (3, s. 8). Równocześnie w Ministerstwie Finansów nie wdrożono systemu informowania Ministra o wynikach przeprowadzonych przez inspekcję resortową kontroli. W konsekwencji uniemożliwiało to Ministrowi prawidłową ocenę funkcjonowania podległych jednostek oraz podejmowanie skutecznych działań naprawczych. W 1997 r. Wydział Kontroli Resortowej Ministerstwa Finansów nie opracowywał analiz wyników kontroli, ze szczególnym uwzględnieniem powtarzających się nieprawidłowości, a jedynie doraźnie przedstawiał kierownictwu Ministerstwa Finansów wyniki kontroli. W wyniku ustaleń kontroli nie formułowano wniosków w sprawie dokonania zmian organizacyjnych, a wnioski dotyczyły jedynie zmian kadrowych (1, s. 10).

Izby skarbowe również nieprawidłowo sprawowały nadzór i kontrolę nad działalnością urzędów skarbowych.

- Załącznik nr 2 do zarządzenia Nr 86 Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1996 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów stanowi, że do zadań komórki organizacyjnej wewnętrznej kontroli resortowej w izbie skarbowej należy m.in:
- * zapobieganie, ujawnianie i zwalczanie naruszeń obowiązków służbowych ze szczególnym uwzględnieniem korupcji i innych przestępstw pracowniczych dokonywanych przez pracowników izby i podległych urzędów skarbowych,
- * sprawowanie nadzoru i kontroli nad przestrzeganiem zasad etyki zawodowej, bezstronności i obiektywizmu działania pracowników izby i podległych urzędów skarbowych oraz właściwym wykorzystywaniem przez nich czasu pracy.

W 1997 r. izby skarbowe ujawniły 84 przypadki naruszenia obowiązków służbowych lub zasad etyki zawodowej przez pracowników 27 izb skarbowych i podległych im urzędów skarbowych, zaś w I półroczu 1998 r. - 64 takie przypadki w 23 izbach skarbowych i podległych im urzędach skarbowych.

- W wyniku kontroli stwierdzono, że w 1997 r. 8 izb skarbowych, pomimo obowiązku wynikającego z pisma Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów (znak NK-8/842/30-ZK/97) z dnia 10 kwietnia 1997 r. nie przesłało do Ministerstwa Finansów kwartalnej informacji o naruszeniu obowiązków służbowych lub zasad etyki zawodowej przez pracowników izb skarbowych i podległych urzędów skarbowych (3, s. 8; 4, s. 15; 5, s. 5; 10, s. 6, 30-31; 1, s. 42-43).

Brak jednolitego systemu informatycznego

Organy podatkowe nie posiadały jednolitego systemu informatycznego. niesprawne w związku z tym było ujawnianie dłużników i kierowanie tytułów wykonawczych do egzekucji (10, s. 24-25).

Ministerstwo Finansów nie gromadziło danych dotyczących liczby dokonanych zabezpieczeń na majątku podatnika oraz kwoty zobowiązań, która została zabezpieczona. Nadzór Ministerstwa koncentrował się przede wszystkim nad działalnością egzekucyjną, zaś w mniejszym stopniu dotyczył problematyki zabezpieczeń lub postępowania administracyjnego, zmierzającego do ustalenia odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe. Danych dotyczących stosowania zabezpieczeń na majątku podatników, wnioskowania o ustanowienie hipoteki przymusowej, orzeczeniach o odpowiedzialności osób trzecich nie gromadzono również w izbach skarbowych, które bezpośrednio nadzorowały działalność urzędów skarbowych, a swój nadzór izby ograniczały do orzekania w sprawach poboru podatku i egzekucji jako organy II instancji.

Rejestr podatkowy funkcjonował w postaci rozproszonej. Przedłużało się wdrażanie informatycznego systemu podatkowego POLTAX. Każdy urząd skarbowy posiadał tę część referatu, która dotyczy podmiotów dokonujących w tym urzędzie czynności podatkowych. Nadal w trakcie tworzenia był rejestr centralny "Krajowa Ewidencja Podatników". Kontrola przeprowadzona przez Delegaturę NIK w Warszawie wykazała, że w roku 1997 pełną ewidencję podmiotów podlegających kontroli skarbowej posiadały jedynie urzędy kontroli skarbowej w Radomiu i Siedlcach.

Wyniki kontroli zakończonej przez NIK w 1999 r. wykazały, że pomimo upływu 10 lat podstawowy cel informatyzacji nie został jeszcze osiągnięty. Wdrożony system w ograniczonym zakresie realizuje zadania organów podatkowych. Dotychczas nie zainstalowano aplikacji obsługującej rachunkowość oraz programu obsługującego egzekucję. W ramach systemu POLTAX nie funkcjonuje w pełni program rejestracji zobowiązań podatkowych. Nie ma też urzędów rejestrujących wykonywanie zobowiązań podatkowych.

Powoduje to konieczność wykorzystywania aplikacji lokalnych, bądź stosowania procedur ręcznych. Na przykład:

- Izba Skarbowa w Olsztynie i podległe jej urzędy skarbowe korzystają z 9 aplikacji lokalnych, z których tylko jedna jest powiązana z systemem POLTAX poprzez korzystanie z danych rejestrowych systemu. Dwie spośród pozostałych aplikacji lokalnych stanowią uzupełnienie funkcji systemu POLTAX i w przyszłości zostaną zastąpione odpowiednimi modułami;
- w urzędach skarbowych dawnego woj. gdańskiego do obsługi rachunkowości podatkowej wykorzystywana jest aplikacja lokalna napisana przez pracowników Izby Skarbowej w Gdańsku, umożliwiająca rozliczenie zeznań rocznych. Ponadto wszystkie urzędy (z wyjątkiem Drugiego US w Gdyni) wykorzystują aplikację lokalną pn. "Komornik" do obsługi egzekucji;
- urzędy skarbowe podległe Izbie Skarbowej w Kielcach wykorzystują 10 aplikacji lokalnych, z tym że 10 urzędów wykorzystuje programy: LOTAX, KASY FISKALNE, REKOMPENSATY, 9 urzędów program ODSETKI, 8 - programy VAT oraz KSIĘGOWOŚĆ I WYMIARY KARTY PODATKOWEJ, 7 - program RWD. Pozostałe aplikacje lokalne wykorzystywane są przez 1 do 5 urzędów skarbowych.

(3, s. 8; 4, s. 15; 1, s. 3-4 oraz 30-31).

4. Ulgi w podatkach

Rozrastał się zakres podmiotowy i przedmiotowy ulg, a także powiększała się ich kwota. Występowały one w formie zaniechania poboru podatku, umarzania zaległości, rozkładania na raty należności i odraczania terminów płatności. Liczne były przypadki udzielania ulg, które nie były uzasadnione sytuacją ekonomiczną wnioskodawców. Ulgi podatkowe uszczuplały dochody budżetu, różnicowały status i pozycję podatników, komplikowały rozliczenia podatkowe, a częste ich zmiany prowadziły do coraz większej niestabilności podatków.

Mnogość ulg

Najwięcej ulg systemowych było w podatku dochodowym od osób fizycznych, którego udział w dochodach budżetu państwa w 1998 r. przekroczył 27%. W 1997 r. ustawodawca dopuszczał 125 zwolnień w tym podatku, 13 rodzajów odliczeń od dochodów oraz 16 odliczeń od podatku. W podatku dochodowym od osób prawnych stosowano ponad 40 zwolnień (por. załączniki nr 1 i 2), a w podatku od towarów i usług 17 zwolnień.

Liczbę ulg systemowych powiększały ulgi uznaniowe, kreowane przez Ministra Finansów oraz urzędy i izby skarbowe.

Rozmiary ulg

Kwoty ulg w podatku dochodowym od osób prawnych oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych kształtowały się następująco:

Lp.	Kwoty ulg podatkowych w mln zł	1995	1996	1997	1998
	Relacja ulg do wpływów budżetu z odp. podatku w % (R)				
1.	w podatku dochodowym od osób prawnych ^x	4.065,9	4.267,9	I półr. 1.859,5	
	R	46,0	39,8	35,0	
2.	w podatku dochodowym od osób fizycznych ^{xx}	3.108,8	5.620,0		
	R	13,4	21,5		
	Suma 1 + 2	7.174,7	9.887,9		
	R	22,2	26,8		

^{x)} Informacja 6, s. 4-5; Analiza budżetu za 1997 r., ... s. 46

^{xx)} Kwoty ulg w tym podatku w przybliżony sposób wyliczono jako sumę, składającą się z iloczynu odliczeń od dochodu do opodatkowania i przewidzianej na dany rok przeciętnej nominalnej skali obciążeń podatkowych, powiększonego o kwoty ulg uznaniowych np. w 1996 r.: (28.101,7 mln zł pomnożone przez 18,22% = 5120,1 mln zł) plus 499,8 mln zł = 5.619,9 mln zł.

(Szacunek ten wykonano z uwagi na brak właściwych danych sprawozdawczych).

Suma ulg w dwóch przedstawionych podatkach⁴⁸ zwiększyła się z 7.2 mld zł w 1995 r. do ok. 10,0 mld zł w 1996 r. tj. o 37,8%. Relacja kwoty ulg do wpływów budżetu z tych podatków wyniosła odpowiednio: 22,9%, 26,8. Ulgi w tych dwóch podatkach prawie zrównały się z deficytem budżetu państwa w 1995 r., a w 1996 r. przekroczyły deficyt budżetu o 721 mln zł.

Najgorzej kształtowała się relacja ulg do wpływów budżetu z podatku dochodowego od osób prawnych: 46% w 1995 r., 40% w 1996 r. Wysoki poziom tej relacji "szedł w parze" z niskim udziałem tego podatku w dochodach budżetu państwa (ok. 10%). A zatem, ogromny trud włożony w ustalanie, rozliczanie i pobór podatku dochodowego od osób prawnych stawał się jałowy, wobec odliczanego podatnikom podatku o równowartości prawie połowy dochodów z tego podatku.

Rozmiar ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych - mierzony relacją ulg do dochodów budżetowych - był mniejszy, niż podatku od osób prawnych. Budżetowa waga tego podatku była jednak 2,5-krotnie większa. Rzutowało to na wielkość kwoty ulg w tym podatku (5, s. 50-51; analiza wyk. budżetu; Tabela 8).

Beneficjenci ulg Niepokojąco szybko wzrastał finansowy wymiar ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych. Powiększył się on w latach 1994-1996 prawie 4-krotnie. Największe (ujemne) odchylenie faktycznego obciążenia podatkowego od nominalnego wystąpiło w latach 1996-1997 i przeciętnie wynosiło 11% rocznie. Obciążenia podatkowe osób fizycznych dawały zatem coraz mniejsze rezultaty dochodowe.

Ulg uznaniowe Ważnym mankamentem podatków był wysoki poziom uznaniowości ulg. Ustawodawca przewidział możliwość udzielania ulg przez organy skarbowe konkretnym podmiotom, w uzasadnionych ekonomicznie i społecznie sytuacjach. W czterech podstawowych podatkach udzielono uznaniowych ulg podatkowych w 1998 r. na kwotę 478,2 mln zł, a w 1997 roku 629,7 mln zł (z tytułu umorzeń oraz zaniechania ustalania i poboru podatków). Nastąpił więc spadek przyznanych ulg uznaniowych o 24% (Analiza wyk. budżetu państwa w 1998 r.). W 1998 r. wzrosły jedynie ulgi uznaniowe w podatku dochodowym od osób prawnych o 7,4%. W pozostałych podatkach w 1998 r. kwoty ulg były niższe o 62% niż przed rokiem. Najważniejszy wpływ na taki wynik miał naturalny spadek umorzeń w 1998 r. w podatkach zniesionych. Udział ulg uznaniowych w dochodach podatkowych obniżył się z

⁴⁸ Łączne ujęcie ulg - wraz z ulgami w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym - nie było możliwe, gdyż MF nie dysponowało w trakcie kontroli odpowiednimi informacjami na ten temat, a badania

1,1% w 1997 r. do 0,5% w 1998 r. Stwierdzano, że organy podatkowe nie poprzedzały swoich decyzji wnikliwymi analizami okoliczności uzasadniających przyznawanie ulg. Kwestia potrzeby rozpoznawania skutków stosowanych ulg wysuwana była prawie we wszystkich kontrolach podatkowych NIK. Czynione w ich trakcie ustalenia nie wskazywały jednak na realizację wniosków.

Ulg indywidualne W latach 1996-1997 Minister Finansów, poza przewidzianym przepisami prawa nadzorem, ingerował bezpośrednio pisemnymi zaleceniami do podległych organów w sprawach indywidualnych podatników. Minister Finansów wydawał liczne pisemne “zalecenia”, “upoważnienia” i “zgody” podległym organom skarbowym. Np. w okresie 1993-1996 Minister Finansów skierował do organów skarbowych około 600 pism zalecających ulgi w podatku dochodowym od towarów i usług.

Imienne określanie w tych pismach podatników było niezgodną z prawem ingerencją w tok postępowania podatkowego. Konkretnym podatnikom mogły być bowiem przyznawane ulgi w określonych sytuacjach, na podstawie decyzji organów skarbowych. Izby skarbowe również przekazywały podległym urządům skarbowym tego samego rodzaju zalecenia. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli przekazywanie organom podatkowym na podstawie decyzji Nr 2/ON Ministra Finansów z dnia 27 lipca 1995 r. w sprawie udzielania ulg podatkowych ograniczało kompetencje organów podatkowych określone w art. 8 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Praktyka ta wielokrotnie była kwestionowana przez kontrole NIK. Wyniki przeprowadzonych kontroli izb i urzędów skarbowych wskazały, że organy te prowadząc postępowanie podatkowe i rozpatrując wnioski o udzielenie ulg podatkowych uwzględniały zalecenia Ministerstwa Finansów, nie badały natomiast, chociaż były do tego zobowiązane, faktycznej sytuacji finansowej podatników.

Np. w 1997 r. Urząd Skarbowy Warszawa-Praga, opierając się przede wszystkim na piśmie Ministerstwa Finansów, zaniechał poboru podatku od towarów i usług oraz umorzył zaległości w tym podatku na ogólną kwotę 30,9 mln zł. Ponadto rozłożył na raty zaległości w kwocie 10,9 mln zł, bez należytego sprawdzenia sytuacji finansowej wnioskodawcy, który prowadząc działalność w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych osiągał dodatnie wyniki finansowe.

Jak ustalono w toku kontroli przeprowadzonej w Ministerstwie Finansów, Departament Organizacji Skarbowości, wykonując polecenia Ministra Finansów przygotował w styczniu 1998 r. projekt decyzji uchylającej decyzję Nr 2/ON Ministra Finansów z dnia 27

kontrolne NIK dostarczały danych cząstkowych, koncentrując się na ujawnianiu mechanizmów “obchodzenia” obowiązków podatkowych, a nie na kompletowaniu statystyki podatkowej.

lipca 1995 r. Do dnia 2 października 1998 r. decyzja ta nie została jednak formalnie uchylona, chociaż praktycznie zaniechano opiniowania zasadności przyznawania ulg podatkowych przez powołany w Ministerstwie Finansów zespół. W toku kontroli nie stwierdzono, aby w I półroczu 1998 r. Minister Finansów kierował do izb lub urzędów skarbowych pisma zalecające udzielenie ulg podatkowych w sprawach indywidualnych podatników (1, s. 39-40).

Ulg nieuzasadnione

Najwyższa Izba Kontroli zwracała przy tym uwagę na poważne nieprawidłowości i uchybienia w postępowaniu administracyjnym prowadzonym przez urzędy skarbowe. Stwierdzono bowiem nieprzestrzeganie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego i ustawy Ordynacja podatkowa, a także przekroczenie granic uznania administracyjnego przy udzielaniu ulg podatkowych.

- W 28 urzędach skarbowych nie przestrzegano terminów rozpatrzenia wniosków. W 14 urzędach stwierdzono, że decyzje w sprawie ulg podatkowych nie były należycie uzasadnione. W 6 urzędach nie dokumentowano czynności w toku prowadzonego postępowania. W 14 urzędach, prowadząc postępowanie w sprawie udzielenia ulg, nie weryfikowano faktów podawanych przez wnioskodawców i nie badano ich aktualnej sytuacji gospodarczej.
- W 11 urzędach skarbowych, w podobnych sytuacjach ubiegających się o ulgi podatkowe wnioskodawców podejmowano odmienne decyzje. Świadczyło to, że nawet w ramach jednego urzędu skarbowego nie zostały opracowane jednolite kryteria, w oparciu o które dokonywano oceny sytuacji gospodarczej lub względów społecznych.
- W 4 urzędach skarbowych naruszano zasadę równego traktowania podmiotów ubiegających się o ulgę i wydano decyzje o zaniechaniu ustalenia i poboru podatku od towarów i usług podmiotom świadczącym usługi remontowe lub inwestycyjne na rzecz tych urzędów, bądź izb skarbowych. Udzielenie takich ulg pomniejszało własne wydatki budżetowe kosztem ogólnych dochodów budżetowych. Stwierdzone uszczuplenie budżetowe z tytułu takich ulg wyniosło co najmniej 1.054 tys. zł (1, s.46 - 50).

Nietrafne decyzje US

Najwyższa Izba Kontroli krytycznie oceniła wysokie wskaźniki uchylonych przez izby skarbowe decyzji w sprawie ulg podatkowych, wydawanych przez urzędy skarbowe. Świadczy to o nietrafności decyzji oraz niedostatecznym nadzorze sprawowanym przez te izby wobec podległych urzędów. Po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego izby skarbowe uchylły 31%, spośród 2807 zaskarżonych decyzji w sprawie ulg podatkowych, wydanych przez 34 skontrolowane urzędy skarbowe. Jeszcze gorsza była sytuacja w przypadku decyzji wydawanych przez inspektorów urzędów kontroli skarbowej. Spośród 4536 rozpatrzonych odwołań od decyzji inspektorów kontroli skarbowej 53,2% zaskarżonych decyzji zostało uchylonych. Wyniki kontroli wskazały, że głównymi

przyczynami uchylenia decyzji organów I instancji były uchybienia proceduralne lub błędna ocena zgromadzonego materiału dowodowego.

Najwyższy odsetek decyzji uchylonych zanotowano w I półroczu 1998 r. w Urzędzie Skarbowym w Starachowicach - 73% (podległy Izbie Skarbowej w Kielcach), a także w urzędach skarbowych w Oleśnicy i Wrocławiu - Psie Pole - podległych Izbie Skarbowej we Wrocławiu, w Urzędzie Skarbowym w Pabianicach (w 1997 r. i I pół. 1998 r.) - podległych Izbie Skarbowej w Łodzi oraz III Urzędzie Skarbowym w Bydgoszczy (w 1997 r.), w których 60% zaskarżonych decyzji zostało uchylonych, z uwagi na naruszenie prawa materialnego (tj. nieprawidłowa wykładnia przepisów, oparcie rozstrzygnięcia o przepisy, które nie mogą mieć zastosowania do stwierdzonego stanu faktycznego); niedokładne zbadanie sprawy lub błędna ocena zgromadzonego materiału dowodowego; uchybienia proceduralne (braki w materiale dowodowym, niedostateczne udowodnienie okoliczności mających wpływ na rozstrzygnięcie sprawy); brak uzasadnienia prawnego.

Najwyższy odsetek decyzji utrzymanych odnotowano w urzędach skarbowych w: Białogardzie - 93% w 1997 r., Kościanie - 88% w 1997 r. i Płocku - 84% w 1996 r. (1, s. 6, 37 i 51).

**Stronniczość
w ulgach
uznaniowych**

Występowały też przypadki preferowania podmiotów świadczących usługi na rzecz organów podatkowych. 4 urzędy skarbowe naruszały zasadę równego traktowania podmiotów ubiegających się o ulgę i wydały decyzje o zaniechaniu ustalenia i poboru podatku od towarów i usług podmiotom świadczącym usługi remontowe lub inwestycyjne na rzecz tych urzędów, bądź izb skarbowych. Udzielenie takich ulg pomniejszało wydatki kosztem ogólnych dochodów budżetowych. Stwierdzone uszczuplenie budżetowe z tytułu takich ulg wyniosło co najmniej 1.054 tys. zł.

- Urząd Skarbowy Kraków - Stare Miasto, który w dniu 18.12.1996 r. wydał decyzję wyrażającą zgodę na zaniechanie ustalania i poboru podatku VAT w części przekraczającej 1% podstawy opodatkowania z tytułu wykonania usług budowlanych na rzecz Urzędu. W uzasadnieniu decyzji Urząd stwierdził, że okoliczności podane we wniosku z dnia 18.12.1996 r. są "wyjątkowe i uzasadnione względami społecznymi". W dniu 18.12.1997 r. Urząd decyzją nr USX 822/117/42/97 ponownie wyraził zgodę na zaniechanie ustalania i poboru podatku VAT w części przekraczającej 1% podstawy opodatkowania z tytułu wykonania usług budowlanych na rzecz Urzędu, identycznie uzasadniając swoją decyzję.
- III Urząd Skarbowy w Lublinie wydał, w latach 1996-1997, 4 decyzje w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku VAT, wykonawcom robót i usług związanych z modernizacją i wyposażeniem budynku będącego siedzibą Urzędu. W rezultacie wykonawcy powyższych robót i usług nie naliczyli i nie odprowadzili podatku od towarów i usług na kwotę 624,3 mln zł.

- Urząd Skarbowy w Łańcucie wydał decyzję w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku VAT w kwocie 31,3 tys. zł. Suma ta stanowiła podatek VAT w części przekraczającej 7% netto robót wykonanych na rzecz Izby Skarbowej w Rzeszowie.
- W związku z adaptacją budynku dla mającego powstać III Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy, Pierwszy Urząd Skarbowy w Bydgoszczy wydał w dniu 14.02.1995 r. decyzję na wniosek spółki realizującej ww. zadania, na mocy której zaniechał ustalania i poboru podatku VAT w części przewyższającej 7% podstawy opodatkowania, tj. w kwocie 383,9 tys. zł (1, s. 7, 50-51).

**Powstrzymywanie
rozrostu ulg**

Należy zwrócić uwagę, że w świetle wyników kontroli z 1999 r., zbadane 34 urzędy skarbowe ograniczyły w latach 1996-1998 zakres stosowania ulg podatkowych, polegających na uznaniu administracyjnym, co może stanowić oznakę poprawy sytuacji.

W latach 1996 - I półrocze 1998 r. - 34 skontrolowane urzędy skarbowe udzieliły ulg uznaniowych w wysokości 1.489,3 mln zł. W 1996 r. 682,5 mln zł (w tym zaniechano poboru 137,9 mln zł, a umorzono zaległości na kwotę 275,9 mln zł), w 1997 r. - 613,0 mln zł (w tym zaniechano poboru 35,8 mln zł, a umorzono zaległości na kwotę 152,5 mln zł), w I półroczu 1998 r. - 193,8 mln zł (w tym zaniechano poboru 8,6 mln zł, a umorzono zaległości na kwotę 25,4 mln zł).

W roku 1996, w strukturze podatków, dominowały ulgi w podatkach zniesionych (tj. na przykład podatku obrotowym, podatku od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń) i wyniosły 281,9 mln zł (w tym umorzono zaległości na kwotę 230,5 mln zł), podatkach pośrednich - 215,6 mln zł (w tym zaniechano poboru 85,6 mln zł, a umorzono zaległości na kwotę 25,9 mln zł) oraz podatku dochodowym od osób prawnych - 133,7 mln zł (w tym zaniechano poboru 48,4 mln zł, a umorzono zaległości na kwotę 15,3 mln zł).

W roku 1997 dominowały ulgi w podatkach pośrednich i wyniosły 270,8 mln zł (w tym zaniechano poboru 20,6 mln zł, a umorzono zaległości na kwotę 45,5 mln zł). W podatku dochodowym od osób prawnych ulgi uznaniowe wynosiły 163,7 mln zł (w tym zaniechano poboru 9,7 mln zł, a umorzono zaległości na kwotę 33,2 mln zł), a w podatkach zniesionych - 97,6 mln zł (w tym umorzono zaległości na kwotę 60,1 mln zł).

W I półroczu 1998 r. nadal dominowały ulg w podatkach pośrednich, które wynosiły 74,1 mln zł (w tym zaniechano poboru 2,0 mln zł, a umorzono zaległości na kwotę 9,5 mln zł). W podatku dochodowym od osób prawnych ulgi wynosiły 52,4 mln zł (w tym zaniechano

poboru 2,9 mln zł, a umorzono zaległości na kwotę 7,1 mln zł) oraz podatkach zniesionych - 32,3 mln zł (w tym umorzono zaległości na kwotę 1,8 mln zł).

Relacja ulg uznaniowych, polegających na zaniechaniu poboru należności podatkowych oraz umorzeniu zaległości, do zrealizowanych dochodów w 34 skontrolowanych urzędach skarbowych, stanowiących 9,7% wszystkich urzędów skarbowych, w okresie objętym kontrolą, systematycznie obniżał się. W 1996 r. udział ten wynosił 2,64% (0,88% zaniechanie i 1,76% umorzenia), przy czym w 21 skontrolowanych urzędach udział ulg uznaniowych polegających na zaniechaniu poboru należności podatkowych oraz umorzeniu zaległości, w stosunku do zrealizowanych dochodów nie przekroczył 1,5%. W 1997 r. ulgi - w stosunku do dochodów - wyniosły 0,9% (0,2% zaniechanie i 0,7% umorzenia), zaś w I półroczu 1998 r. - 0,3% (0,1% zaniechanie i 0,2% umorzenia). Wysoki udział ulg w stosunku do dochodów zanotowany w 1996 r. w II Urzędzie Skarbowym w Lublinie - 30,5%, Urzędzie Skarbowym w Dąbrowie Górniczej - 26,6% oraz Urzędzie Skarbowym w Starachowicach - 17,9%, dotyczył zaległości w podatkach zniesionych i był efektem prowadzonego postępowania oddłużeniowego (1, s. 6 - 7, 44 - 46).

Ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych

Wzrost ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych

Suma ulg systemowych i uznaniowych w podatku dochodowym od osób fizycznych wyniosła w 1995 r. ok. 3.109 mln zł, tj. ponad 13% dochodów budżetu z tego podatku. W ulgach tych ustalono jedynie skutki zaniechania i poboru podatku. Natomiast umorzenie, rozłożenie na raty i odroczenie płatności nie zostało objęte przez Ministerstwo Finansów sprawozdawczością. W roku 1996 kwota ulg wzrosła do 5.620,0 mln zł (o 82,8%), a jej udział w dochodach budżetu do 21,5%. Ulgi za 1997 i 1998 r. nie zostały wykazane przez MF w okresie objętym kontrolą.

W wyniku stosowanego mechanizmu w udzielaniu ulg osobom fizycznym dochód do opodatkowania zmniejszył się w 1995 r. o 11,37%, a w 1996 r. o 15,26%. Udzielone ulgi podatkowe spowodowały znaczący rozdzwiek pomiędzy nominalnymi a rzeczywistymi stawkami podatkowymi:

- w 1994 r. nominalnie 18,55% i faktycznie 18,02%,
- w 1995 r. nominalnie 18,42% i faktycznie 17,97%,
- w 1996 r. odpowiednio 18,22% i 16,20%,

- w 1997 r. odpowiednio 19,24% i 17,13% (3., s. 40 i Analizy wyk. budżetu; Tabela 7 i 8 oraz Rys. 6).

Ulgi systemowe w podatku od osób fizycznych Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych w coraz większym zakresie korzystali z przewidzianych w przepisach prawa zwolnień w opodatkowaniu. Odliczenia od dochodu w 1995 r. wyniosły 16.752,6 mln zł i były o 131,5% wyższe niż w 1994 r. (7.235,6 mln). W 1996 r. odliczenia wyniosły 28.101 mln zł. Przy obowiązujących w tych latach obciążeniach podatkowych, ulgi systemowe w tym podatku wyniosły 1.342,2 mln zł w 1994 r., 3.052,3 mln zł w 1995 r. (wzrost o 127%), 5.120 mln zł w 1996 r. (wzrost o 68%).

Najmniej odliczali najubożsi W 1995 r. 92,7% podatników osiągało dochody mieszczące się w pierwszym przedziale podatkowym, 6% w drugim przedziale, i tylko 1,3% w najwyższym przedziale progresywnej skali podatkowej. W 1996 r. odsetek podatników, których dochody mieściły się w pierwszym przedziale skali podatkowej wzrósł do 93,3%, a podatników obciążonych wyższymi stawkami zmniejszył się odpowiednio do 5,5% i 1,2%. W roku 1995 odliczeń od dochodu dokonało 35,3% podatników z pierwszego przedziału skali podatkowej, 86,4% podatników z drugiego przedziału oraz 96,2% podatników z trzeciego przedziału, natomiast w roku 1996 odpowiednio 45,7%, 92,3% i 98,6%. W grupie osób o najniższych dochodach, które nie korzystały ze zwolnień i odliczeń dominowali emeryci i renciści - podatek za 1995 r. rozliczyło za pośrednictwem płatników 6.413.642 emerytów i rencistów, natomiast za 1996 r. 6.166.879.

Osoby najuboższe oraz emeryci i renciści w najmniejszym stopniu korzystali z ulg podatkowych. Natomiast głównymi beneficjentami systemu ulg były osoby najzamożniejsze. Przeciętna kwota odliczeń przez podatników w I przedziale podatkowym wynosiła 434 zł w 1995 r. oraz 777 zł w 1996 r., natomiast w II przedziale odpowiednio 2.718 zł i 4.724 zł. W III przedziale podatkowym kwota odliczeń wyniosły 13.180 zł i 18.273 zł. W 1995 r. faktyczne obciążenie podatkiem dochodowym od osób fizycznych korzystających z odliczeń wyniosło 14,4% w pierwszym przedziale skali podatkowej, 16,9% w drugim przedziale i 30% w trzecim przedziale, natomiast w 1996 r. odpowiednio: 13,7%, 15,6% i 25,2%. (5, s. 6-7; Tabela 8 i 9; Rys. 6)

Niższe od założonego w ustawie budżetowej wykonanie dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych w 1996 r. wynikało przede wszystkim z:

- niedoszacowania skutków odliczenia przez podatników dochodów osobistych z tytułu darowizn, które przewidywano na kwotę 300 mln zł, zaś faktycznie wpływy podatkowe były niższe o 902 mln zł. Z tytułu zakupu obligacji skarbowych szacowano obniżenie dochodów budżetu o 191 mln zł, a faktycznie podatek pomniejszony został o kwotę 415 mln zł);
- niższych, niż zakładano, dochodów z tytułu wynagrodzeń w gospodarce narodowej oraz emerytur i rent (łącznie o 278 mln zł);
- nieoszacowania skutków finansowych związanych z wejściem w życie aktów prawnych dotyczących zaniechania ustalania i poboru podatku dochodowego od osób fizycznych;
- z korekty zeznań podatkowych, w związku z uchwałą Sądu Najwyższego, w której przyznano podatnikom prawo do odliczenia od podatku wydatków poniesionych w latach 1992-1993 na spłatę kredytów zaciągniętych przez spółdzielnie mieszkaniowe (Wystąpienie pokontrolne do Ministra Finansów z 8 kwietnia 1998 r., s. 4).

Uznaniowe decyzje US

W trakcie kontroli ustalono, że organy podatkowe przyznawały w drodze decyzji ulgi uznaniowe w podatku dochodowym od osób fizycznych. Z tego powodu zaniechano ustalania i poboru podatku w 1996 r. na kwotę 12,6 mln zł i w 1997 r. na kwotę 16,8 mln zł, a w 1998 r. 12,3 mln zł; umorzono zaległości w 1996 r. na kwotę 28,9 mln zł i w 1997 r. na kwotę 45,1 mln zł, a w 1998 r. na 11,1 mln zł; rozłożono na raty w 1996 r. 259,9 mln zł i w 1997 r. 249,1 mln zł; odroczone terminy płatności podatku w 1996 r. na kwotę 162,4 mln zł i w 1997 r. na kwotę 270,2 mln zł. W 1995 r. organy podatkowe przyznały ulgi uznaniowe w podatku dochodowym od osób fizycznych - polegające na zaniechaniu ustalania i poboru podatku - w kwocie 23,1 mln zł. (Wysokość kwot umorzenia, rozłożenia na raty i odroczenia terminu płatności nie były objęte przez Ministerstwo Finansów sprawozdawczością).

W 1996 r. ulgi uznaniowe, przyznane na podstawie obowiązującej do końca 1997 r. ustawy o zobowiązaniach podatkowych, wyniosły 499,8 mln zł. W 1997 r. ulgami objęto zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 581,2 mln zł. (5, s. 7 i 51).

Ulgi kreowane zaleceniami MF

Ulgi uznaniowe w podatku dochodowym od osób fizycznych, udzielone przez kontrolowane urzędy skarbowe, wyniosły ogółem: w 1995 r. - 38,6 mln zł, w 1996 r. - 63,4 mln zł i w 1997 r. - 58,9 mln zł. Część tych ulg była spowodowana pisemnymi zaleceniami Ministra Finansów. Z ustaleń kontroli wynika, że ulgi udzielone przez organy podatkowe w wyniku zaleceń MF wyniosły w latach 1995-1997 prawie 16 mln zł. Przy tym Ministerstwo Finansów nie ewidencjonowało wszystkich wydanych zaleceń, stąd ich wielkość finansowa mogła być wyższa.

W kontrolowanych 35 urzędach analiza 4.447 wniosków o udzielenie ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych wykazała, że w 3.431 sprawach urzędy udzieliły ulg, zaś w 845 odmówiły jej udzielenia. Zaznaczyć przy tym należy, że w 7 urzędach skarbowych, rozpatrując wnioski osób fizycznych o udzielenie ulgi, podejmowano odmienne decyzje w podobnych sprawach (w 36 sprawach udzielono ulg), zaś w 34 sprawach, których okoliczności były podobne, odmówiono udzielenia ulg. Stwierdzono ponadto, że 62 decyzje w sprawie udzielenia ulg wydano bez wcześniejszego zweryfikowania wniosków podatników.

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie oceniała przypadki ingerencji Ministerstwa Finansów w określony ustawą system przyznawania podatnikom ulg uznaniowych przez organy podatkowe. Pisemne “zalecenia”, “upoważnienia” i “zgody” ministra, wydawane podległym organom skarbowym, w sprawie indywidualnych ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych, ograniczały uprawnienia organów podatkowych, wynikające z przepisów prawa. Naruszały one też zasadę instancyjności w administracyjnym postępowaniu podatkowym. Podatnicy, beneficjenci zaleceń Ministra Finansów, znaleźli się w korzystniejszej sytuacji, bowiem uzyskali przychylną opinię nadrzędnego organu zanim ich sprawa została rozpatrzona przez organ I instancji. Urząd skarbowy mógł wprowadzić rozstrzygnąć sprawę w sposób niekorzystny dla podatnika, ale byłoby to wbrew opinii Ministra Finansów (3, s. 56)

Nielegalne ulgi dla płatników W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, udzielanie ulg płatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych nie znajdowało podstaw prawnych, zwłaszcza że Naczelny Sąd Administracyjny także stwierdzał, że przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie przewidywały stosowania ulg, w tym odroczenia terminu płatności lub rozłożenia płatności na raty, w stosunku do płatników podatku.

Ulg były udzielane w 14 spośród 35 kontrolowanych urzędach skarbowych. W latach 1995-1997 urzędy te umorzyły zaległości płatników w wysokości 0,8 mln zł, rozłożyły na raty łączną kwotę 35,1 mln zł oraz odroczyły termin płatności podatku w kwocie 30,8 mln zł. Ulg w wysokości 13,5 mln zł, wynikały z zaleceń Ministerstwa Finansów, obejmowały płatników podatku, którzy nie odprowadzili pobranych zaliczek tego podatku (5, s. 8, 54-55).

Udzielanie ulg płatnikom potwierdziła również kontrola NIK izb i urzędów skarbowych zakończona w 1999 r. W latach 1996-1997 płatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych udzielono ulg, w tym zaniechano poboru, rozłożono na raty lub odroczone termin płatności.

- Urząd Skarbowy Warszawa - Praga, nie mając podstaw prawnych, w latach 1996 - 1997, udzielał ulg płatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych. Na 9 wniosków płatników, Urząd w 4 przypadkach rozłożył na raty lub odroczył płatność podatku na kwotę 204 tys. zł, chociaż przepisy nie przewidywały stosowania ulg dla płatników.
- Urząd Skarbowy Warszawa - Wawer w latach 1996 - 1997 w 11 przypadkach na wniosek płatników rozłożył na raty płatność zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.
- Urząd Skarbowy w Kępnie wydał, na wniosek płatników (m.in. szkoły), 6 decyzji w sprawie rozłożenia na raty lub odroczenia płatności zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.
- Urząd Skarbowy w Łańcucie wydał na wniosek płatników decyzje o odroczeniu terminu płatności oraz rozłożeniu na raty zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych na kwotę 65,5 tys. zł. Ponadto na wniosek płatników wydano 18 decyzji w zakresie umorzenia podatku dochodowego od osób fizycznych na kwotę 48,0 tys. zł. (1, s. 49-50).

Ulg bez zabezpieczeń

W postępowaniu z dłużnikiem organy skarbowe, udzielając ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, w tym zwłaszcza odroczenia płatności podatku lub rozłożenia na raty, nie zabezpieczały należycie wykonania tego zobowiązania na majątku dłużników. Urzędy skarbowe postępowały tak również w sytuacji, gdy udzielanie ulg nie przynosiło spodziewanych efektów, o czym świadczyły stwierdzone przypadki wzrostu zaległości budżetowych, pomimo korzystania z ulg. Najwyższa Izba Kontroli, w wyniku badania 18 podmiotów zalegających z płatnością zobowiązań, odnotowała tylko dwa przypadki, w których urzędy, stosując ulgi podatkowe, równocześnie konsekwentnie egzekwowały pozostałe zaległości podatkowe (3, s. 8).

Ulg w podatku od osób prawnych

Z ustaleń kontroli wynika, że wyraźny wpływ na wysokość dochodów budżetu państwa z podatku dochodowego od osób prawnych miały ulgi i zwolnienia systemowe lub przyznawane uznaniowymi decyzjami organów podatkowych.

Skala ulg w podatku od osób prawnych

Ulg w podatku dochodowym od osób prawnych, w stosunku do dochodów budżetu z tego podatku, wyniosły w 1995 r. 46%. W 1996 r. ulgi te osiągnęły kwotę 4.267,9 mln zł i były wyższe o 5%, niż w 1995 r. W stosunku do dochodów z tego podatku (10.730,2 mln zł) wskaźnik ten obniżył się do ok. 40%. W I półroczu 1997 r. udzielone ulgi (1.859,5 mln zł), w relacji do wpływów (5.310,2 mln zł), stanowiły 35%. Zdecydowana większość tych ulg (około 90%) wynikała z ustaw i rozporządzeń, tworzących system ulg w podatku dochodowym od osób prawnych. Pozostałe ulgi (około 10%) były stanowione decyzjami organów skarbowych i

zarządzeń Ministra Finansów, wydanych na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (6, s. 4-5, 36-38).

Mała udział ulg systemowych w podatku od osób prawnych

NIK stwierdzała obniżanie się udziału ulg, zwolnień i obniżek w podatku dochodowym od osób prawnych, wynikających z przepisów prawa, w stosunku do dochodów budżetu państwa z tego podatku. Wg danych Ministerstwa Finansów kwota ulg systemowych wyniosła 3.643,7 mln zł w 1995 r. (przy dochodach 8.837,1 mln zł), a w 1996 r. - 4.129,4 mln zł. Ulgi te, w stosunku do dochodów budżetu państwa z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, stanowiły 41,2% w 1995 r., 38,5% w 1996 r.

Najwyższa Izba Kontroli zwracała jednak uwagę, że Ministerstwo Finansów nie dokonywało analizy skutków gospodarczych i społecznych stosowanego systemu ulg, zwolnień i obniżek podatku dochodowego od osób prawnych, a tym samym nie było w stanie ocenić wpływu przyjętych rozwiązań prawnych na przebieg procesów gospodarczych i społecznych. Ministerstwo Finansów nie miało zatem rozeznania czy np. ulgi z tytułu wydatków inwestycyjnych w gminach zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym miały realny wpływ na poprawę infrastruktury lokalnej i zmniejszenie bezrobocia (6, s. 5 i 36-38, a także analizy wykonania budżetu).

Szeroki zakres ulg uznaniowych

Poza ulgami systemowymi przyznawane były osobom prawnym ulgi uznaniowe, na podstawie obowiązujących przepisów W 1998 r. organy skarbowe udzieliły osobom prawnym ulg z tytułu:

- zaniechania ustalania i poboru podatku na kwotę 37 mln zł (w 1997 r. 104,3 mln zł),
- umorzenia na kwotę 189,8 mln zł (w 1997 r. 107 mln zł),

wydając w tym celu 2.765 decyzji. Nastąpił więc wzrost udzielonych ulg o 7,5% (na podstawie analizy wykonania budżetu państwa w 1998 r.). W toku kontroli stwierdzono wydawanie przez Ministra Finansów pisemnych “zaleceń”, “upoważnień”, i “zgód” w indywidualnych sprawach podatkowych. Ograniczało to, wynikające z przepisów prawa, uprawnienia organów skarbowych, a przede wszystkim pozbawiło organy skarbowe samodzielności - nieodzownej w postępowaniu administracyjnym. Wydawanie zaleceń usankcjonowane zostało Decyzją Nr 2/ON Ministra Finansów z dnia 27 lipca 1995 r.

- Najwyższa Izba Kontroli wnioskowała kilkakrotnie o uchylenie decyzji Ministra Finansów z lipca 1995 r.

- Zaznaczyć również należy, że Naczelny Sąd Administracyjny wielokrotnie stwierdzał nieważność decyzji wydawanych na polecenie przełożonych, skonkretyzowanych co do jej treści, a także orzekał, iż polecenie wydania decyzji o określonej treści narusza - ustalony ustawą - układ kompetencyjny.
- Z ustaleń kontroli wynikało ponadto, że Minister Finansów w odpowiedzi na wnioski podatników uznawał, iż uprawnienia do stosowania ulg dla konkretnych (pojedynczych) podmiotów, posiadają wyłącznie urzędy skarbowe, zaś w innych przypadkach - zalecał podległym organom przyznawanie ulg (6, s. 6 i 43).
- Minister Finansów współuczestnicząc w uzgadnianiu warunków umów z trzema inwestorami zagranicznymi zobowiązał się do udzielenia ulg w podatku dochodowym od osób prawnych, a następnie zrealizował takie zobowiązanie, pomimo że udzielenie tego typu ulg należało do kompetencji organów podatkowych i powinno być uzależnione od wyników postępowania podatkowego (6, s. 7 i 45).

Ulg uznaniowe - przyznane na podstawie 79 pism zalecających, przesłanych przez Ministerstwo Finansów do podległych organów skarbowych - polegające na zaniechaniu ustalania i poboru oraz umorzeniu podatku dochodowego od osób prawnych, wyniosły w latach 1995-1997 co najmniej kwotę 593,6 mln zł. Ponadto w wyniku tych pism rozłożono na raty lub odroczone terminy płatności na kwotę ok. 66 mln zł. Ulgi przyznane w związku z zaleceniami Ministerstwa Finansów stanowiły 6% w 1995 r. i ok. 2% w 1996 r. ogółu ulg wykazanych w sprawozdaniach (wynikających z zeznań podatników i deklaracji podatkowych). Łączna zaś kwota przyznanych w ten sposób zwolnień podatkowych w stosunku do wpływów z tego podatku, wyniosła w latach 1995-1997 - 2,3% .

W kontrolowanych urzędach skarbowych kwota ulg uznaniowych, dotyczących zaniechania ustalania i poboru podatku dochodowego od osób prawnych oraz umorzenia zaległości w tym podatku, wyniosła: w 1995 r. - 1,6 mln zł, w 1996 r. - 47,8 mln zł i w I półr. 1997 r. - 0,6 mln zł. W przypadku tych ulg, udzielanych decyzjami urzędów skarbowych, Ministerstwo Finansów nie przeprowadzało, podobnie jak w odniesieniu do innych podatków, analiz ich skutków gospodarczych i społecznych. Ministerstwo nie dysponowało też danymi pozwalającymi na przeprowadzenie takich analiz, w tym zwłaszcza ewidencji podatników oraz kwot nie spłaconych podatków (6, s. 6-7, 38-45, 51-54).

W opinii NIK, Minister Finansów, wpływając swymi sugestiami na decyzje gospodarcze przedsiębiorstw, był zobowiązany do prowadzenia analizy skutków społecznych i gospodarczych następstw zaleceń, chociażby w wybranych branżach lub podmiotach. Stwierdzono np., że Minister Finansów, współuczestnicząc w uzgadnianiu warunków umów z kilkoma inwestorami zagranicznymi, zobowiązał się do udzielania ulg w podatku dochodowym od osób prawnych, a następnie zrealizował swe zobowiązania, pomimo że ich

udzielenie należało do kompetencji organów podatkowych i powinno być uzależnione od wyników postępowania podatkowego (6, s. 7, 45 - 48).

Konsekwencje ulg Rosnące kwoty ulg w podatku dochodowym od osób prawnych ukształtowały ich udział w dochodach budżetu z tego podatku na bardzo wysokim - przeciętnie 40% - poziomie, w latach 1995-1997. Taki poziom ulg obniżył faktycznie realizowane stawki podatku, w stosunku do ustalonych w przepisach stawek nominalnych. Na podstawie danych dotyczących tego podatku można szacować, że różnica między nominalną, a faktyczną stawką opodatkowania wyniosła w rozpatrywanym okresie ok. 16%. W tym samym okresie faktyczne obciążenie podatkowe wyniosło zatem średnio 24%, a nie zakładane 40%.

Ulgi w podatku od towarów i usług

Ulgi systemowe Minister Finansów wydał, w okresie 1993 - 1996, 22 zarządzenia w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług. Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła, iż 18 z tych zarządzeń wydano bez uprzedniego oszacowania ich skutków finansowych. Było to niezgodne z procedurą wynikającą z uchwały Nr 20 Rady Ministrów z dnia 12 lutego 1991 r. w sprawie regulaminu prac Rady Ministrów wymagającą, aby uzasadnienie do projektu aktu normatywnego zawierało ocenę skutków finansowych związanych z wejściem aktu prawnego w życie. Zgodnie z tymi wymaganiami Minister Finansów wydał 4 zarządzenia w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług. W ich konsekwencji przyznane ulgi wyniosły ok. 1.244 mln zł, co stanowiło ok. 2% wpływów budżetu państwa z podatku od towarów i usług, w analizowanym okresie⁴⁹. (7, s. 3)

Zalecane ulgi w VAT Urzędy skarbowe, podobnie jak w przypadku innych podatków, przyznawały ulgi w podatku od towarów i usług również w wyniku pism zalecających Ministerstwa Finansów. "Zalecenia" w sprawie ulg, zawarte w tych pismach, dotyczyły zarówno określonych imiennie podatników, jak też całych grup podatników. Działania te Najwyższa Izba Kontroli oceniała jako niezgodne z prawem ingerowanie w tok postępowania podatkowego.

Minister Finansów miał ustawowe prawo wydawania, ogłaszanych w Monitorze Polskim, zarządzeń w sprawie ulg podatkowych o charakterze ogólnym, odnoszących się do określonych grup podatników lub rodzajów działalności. Natomiast konkretnym podatnikom,

w konkretnych sytuacjach, mogły być przyznawane ulgi na podstawie decyzji urzędów skarbowych, poprzedzonych analizą sytuacji podatnika oraz okoliczności i przesłanek prawno-materialnych.

W okresie 1993-1996, w wyniku około 600 pism zalecających, kierowanych z Ministerstwa Finansów do organów podatkowych, urzędy skarbowe udzieliły ulg dotyczących zaniechania ustalania i poboru oraz umorzenia zaległości podatku od towarów i usług na kwotę co najmniej 312 mln zł (7, s. 4). Ponadto - w wyniku około 150 pism zalecających odraczanie terminów płatności lub rozłożenie płatności na raty - urzędy skarbowe udzieliły podatnikom ulg z tego tytułu na kwotę około 46.027,4 tys. zł.

Z ustaleń kontroli wynika, iż kwoty ulg dotyczących zaniechania ustalania i poboru oraz umarzania zaległości w podatku od towarów i usług, wynikające z decyzji wydanych w tych sprawach przez 38 objętych kontrolą urzędów skarbowych wynosiły: w 1993 r. - 721,7 tys. zł, w 1994 r. - 4.097,0 tys. zł, w 1995 r. - 13.644,1 tys. zł i w 1996 r. - 19.466,7 tys. zł (7, s. 4-5, 38-41, 45-47, 58, zał. nr 2).

Ulgi bez uzasadnień

Decyzje wydawane na podstawie “zaleceń” Ministerstwa Finansów o przyznaniu ulg w podatku od towarów i usług, w postaci zaniechania ustalania i poboru oraz umorzenia zaległości, z reguły nie były poprzedzone kontrolą źródłową u podatnika wnoszącego o ulgę. Akta poszczególnych spraw dotyczących decyzji o przyznaniu ulgi, w wielu przypadkach, nie zawierały udokumentowanego rozpoznania stanu faktycznego i okoliczności uzasadniającego wniosek podatnika o przyznanie ulgi. Wiele decyzji nie spełniało także wymogów formalnych określonych w art. 107 kpa (nie zawierało uzasadnienia faktycznego). Nieprawidłowości takie stwierdzono w ponad połowie skontrolowanych urzędów (7, s. 55-58).

Dodatkowe regulacje

Minister Finansów, w okresie od 23 sierpnia 1993 r. do 19 grudnia 1994 r., czterema decyzjami w sprawie wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych odnośnie podatku od towarów i usług (Nr 5/ON z 23 sierpnia 1993 r., 2/ON z 28 lutego 1994 r., 6/ON z 20 lipca 1994 r. i 8/ON z 19 grudnia 1994 r.) ograniczył, wynikające bezpośrednio z przepisów ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych uprawnienia urzędów skarbowych, zobowiązując je do:

⁴⁹ Wg szacunków Ministerstwa Finansów wynikających z uzasadnień do zarządzeń, w których zostały określone skutki finansowe ulg.

- “zaniechania podejmowania decyzji na podstawie ustawy o zobowiązaniach podatkowych” w 3 rodzajach spraw na czas określony (5/ON z 23 sierpnia 1993 r.),
- uzyskania przez organ podatkowy I instancji, w przypadku zamiaru wydania pozytywnej decyzji o ulgach podatkowych w podatku od towarów i usług, uprzedniej zgody organu wyższego stopnia lub zgody Ministra Finansów.

18 stycznia 1996 r. (z mocą od 1 stycznia 1996 r.) Minister Finansów uchylił wymienione wyżej postanowienia.

Najwyższa Izba Kontroli wskazywała na potrzebę prawnego ograniczenia swobody stosowania uznania administracyjnego w sprawach ulg podatkowych udzielanych na podstawie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Ograniczenia te winny mieć postać normy prawnej powszechnie obowiązującej, tak w zakresie ustalenia przesłanek prawno-materialnych, jak i kompetencji organów orzekających w sprawach ulg. Luk w prawie nie mogą wypełniać, przynajmniej w udzielaniu ulg podatkowych, akty kierownictwa wewnętrznego (7, s. 6 i 42-45).

Ulgi w akcyzie

Podatek akcyzowy realizowany był nieskutecznie, z dużym zakresem ulg. Nie było przy tym systematycznej ewidencji podatników, dłużników i udzielanych ulg.

Łagodzenie akcyzy Kolejne zarządzenia Ministra Finansów ustalających liczne zwolnienia, “łagodziły” w praktyce stawki podatku akcyzowego. W okresie 1993 -1996 r., do budżetu państwa nie wpłynęła z tego tytułu kwota co najmniej 254 mln zł z akcyzy. W kwocie tej nie uwzględniono skutków wszystkich ulg, wynikających z rozporządzeń i zarządzeń Ministra Finansów. Brak było bowiem pełnych i wiarygodnych danych w Ministerstwie Finansów. Jakkolwiek ustawowym obowiązkiem Ministra Finansów jest “inicjowanie polityki państwa w zakresie finansów publicznych” , to odnośnie podatku akcyzowego był on faktycznym i jedynym kreatorem polityki państwa. Prawo budżetowe wymagało bowiem porozumienia z Ministrem Finansów przy wydawaniu aktów normatywnych, wywołujących skutki finansowe dla budżetu państwa. Natomiast Minister Finansów projektując ulgi w podatku akcyzowym nie przedstawiał szacunków dotyczących skutków finansowych projektowanych ulg dla budżetu państwa oraz nie przestrzegał obowiązującej procedury regulaminowej (8, s. 7, 33-35).

Znów zalecenia Ulgi w podatku akcyzowym przyznawane były - podobnie jak w przypadku poprzednio rozpatrywanych podatków - w wyniku pism zalecających

Ministerstwa Finansów. W okresie 1993 - 1996 , w wyniku ok. 62 pism zalecających (w tym 5 tajnych), kierowanych z Ministerstwa Finansów do organów podatkowych, nastąpiło zmniejszenie wpływów do budżetu państwa na kwotę 173 mln zł (8, s. 8, 35-43).

Wymiar ulg w akcyzie

Ulg w podatku akcyzowym - udzielone w latach 1993-1996 na podstawie zarządzeń i zaleceń Ministra Finansów - wyniosły ok. 430 mln zł. Stosunek tej kwoty ulg do dochodów budżetu z akcyzy - wynoszących ok. 30 mld zł - kształtował się w tym czasie na poziomie ok. 1,5%.

Nieprawidłowe ulgi

Ulg w podatku akcyzowym zalecane urządowi skarbowym w pismach Ministerstwa Finansów - dotyczące zarówno określonych imiennie podatników, jak też całych grup podatników - Najwyższa Izba Kontroli oceniała jako niezgodną z prawem ingerencję w tok postępowania podatkowego. Zastępowała ona wykorzystywanie instrumentów zgodnych z ustawą o zobowiązaniach podatkowych i kodeksem postępowania administracyjnego.

Urzędy skarbowe, podejmując decyzje o ulgach podatkowych w trybie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, obowiązane są przeanalizować zasadność przyznania ulgi i wskazać jej uzasadnienie faktyczne. Jeżeli urząd skarbowy podejmuje decyzje na podstawie zaleceń Ministerstwa Finansów, to faktycznym decydującym jest Ministerstwo Finansów, a zasadność przyznania ulgi nie jest przedmiotem analizy urzędu skarbowego, który nie czuje się za te decyzje odpowiedzialny. Kontrola działalności 21 urzędów skarbowych wykazała, że większości decyzji o ulgach w podatku akcyzowym, podejmowanych na podstawie zaleceń Ministerstwa Finansów nie poprzedzano analizą kondycji finansowej podatnika i nie weryfikowano wniosków podatników (8, s. 8 i 59).

Ulg w podatku od gier

Niecelowe preferencje

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli niecelowe było stosowanie preferencji podatkowych dla podmiotów prowadzących gry. Ministerstwo Finansów samodzielnie, bądź poprzez zalecenia kierowane do organów skarbowych udzielało ulg podatkowych takim podmiotom, a także tolerowało występowanie zaległości podatkowych. W toku kontroli ustalono, że sześciokrotnie udzielono zezwoleń na prowadzenie dwóch odrębnych ośrodków gier w tych samych obiektach, co spowodowało naliczenie podatku od gier według niższych stawek podatkowych (2, s. 5).

W latach 1996 - I półrocze 1997 r., w wyniku zaleceń Ministerstwa Finansów, urzędy skarbowe wydały decyzje o umorzeniu zaległości oraz zaniechaniu poboru podatku od gier, które spowodowały zmniejszenie dochodów budżetu państwa o 32,3 mln zł, a ponadto rozłożyły na raty spłatę zaległości w kwocie 10,9 mln zł, pomimo że podmioty prowadzące działalność w zakresie gier i zakładów wzajemnych uzyskiwały dodatnie wyniki finansowe. W ocenie NIK przyznanie tych ulg było niecelowe (2, s. 36-37).

**Ograniczanie
uprawnień
organów
podatkowych**

Wydawane przez Ministerstwo Finansów zalecenia ograniczały ustawowe kompetencje organów podatkowych określone w ustawie o zobowiązaniach podatkowych (obowiązywała do 31 grudnia 1997 r.) oraz naruszały przepisy o właściwości rzeczowej organów podatkowych określone w art. 5 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych, a także przepisy art. 19 ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego.

Stwierdzono również, że w 1997 r. Minister Finansów naruszając przepisy obowiązującej wówczas ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz § 5 ust. 2 wydanego na jej podstawie rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych, w którym ustalono właściwości organów podatkowych do podejmowania decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowych, umorzył zaległości w podatku od gier Wielobranżowego Przedsiębiorstwa Progaz QUEEN S CASINO w wysokości 5,2 mln zł, chociaż decyzje takie mógł podjąć wyłącznie właściwy urząd skarbowy.

Pomimo, że w kwietniu 1998 r. Minister Finansów unieważnił uprzednio wydane decyzje uznając, że zostały wydane z naruszeniem właściwości, to kwota umorzonych zaległości nie została do czerwca 1998 r. wyegzekwowana od dłużnika (2, s. 7).

Obniżanie podatku

Z ustaleń kontroli wynika, że w związku z nowelizacją w 1996 r. ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych, wprowadzającą zmianę w systemie ustalania wymiaru podatku od gier, uległa obniżeniu stawka podatku. Wprowadzona z dniem 1 stycznia 1997 r. zmiana wysokości podatku od gier z 45% na podatek naliczany wg zróżnicowanych, w zależności od przychodów, stawek podatkowych dla kasyn i salonów gier automatów losowych z coroczną waloryzacją z tytułu wskaźnika inflacji, spowodowała spadek wysokości podatku w stosunku do podstawy opodatkowania. W 1997 r. średnia stawka podatku wynosiła w kasynach 35,9%, a w salonach automatów losowych - 41,3%.

W przeliczeniu na jeden ośrodek gier funkcjonujący w 1997 r. w stosunku do 1996 r. obniżeniu uległa wysokość odprowadzonego podatku od gier, w tym w kasynach gry o 20,6% oraz salonach automatów losowych o 4,6% (2, s. 8).

Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła, że Minister Finansów wydał 4 decyzje na uruchomienie odrębnych salonów gier w automatach losowych w tych samych obiektach. Utworzenie nowego ośrodka gier następowało m.in. w drodze zmniejszenia liczby urządzeń w jednym salonie, które następnie uruchamiane były w drugim ośrodku. Umożliwiło to naliczanie podatku od gier wg niższych stawek podatkowych, a tym samym spowodowało obniżenie dochodów państwa. Przypadki takie stwierdzono w "Bingo Centrum" Spółka z o.o. w Katowicach i w Przedsiębiorstwie Rozrywkowo-Usługowym "Filmotechnika Spółka z o.o. W Spółkach z o.o. "Filmotechnika" i "Bingo Centrum" w I półroczu 1998 r. w wyniku oddzielnego rozliczenia salonów działających w tym samym obiekcie, kwota podatku od gier z tytułu możliwości zastosowania niższego progu podatkowego była niższa o 3000,1 tys. zł od kwoty wynikającej ze wspólnego rozliczenia działalności obu salonów (2, s. 37 - 38).

Zmniejszenie zobowiązań podatkowych poprzez uruchomienie kolejnego ośrodka gier w lokalu, w którym już wcześniej funkcjonował taki ośrodek, było związane ze zmianą wysokości podatku od gier (wprowadzoną z dniem 1.01.1997 r.), polegającą na zastąpieniu podatku liniowego wynoszącego dla kasyn i salonów automatów losowych 45% - podatkiem progowym.

- Oględziny salonów Tychy i Tychy II prowadzonych przez "Bingo Centrum" Spółkę z o.o. wykazały, iż były one prowadzone w lokalu stanowiącym pod względem technicznym i funkcjonalnym jeden obiekt. Brak było oznaczenia przynależności poszczególnych części lokalu do salonu Nr I i Nr II, natomiast biuro kierownika, pomieszczenie socjalne dla pracowników oraz kasa wraz z barkiem służyły obsłudze obu placówek i ich klientów. O funkcjonowaniu w lokalu dwóch salonów gier świadczyła jedynie odrębnie prowadzona dokumentacja. Analogiczną sytuację wykazały oględziny salonów Spodek I i Spodek II w Katowicach. Uzyskanie zezwolenia na prowadzenie drugiego salonu w tym samym lokalu umożliwiło Spółce opłacanie podatku od gier wg niższej stawki. Podatek zapłacony od obu salonów w Tychach wyniósł bowiem 425.011 zł, podczas gdy podatek od sumy kwot uzyskanych w tym obiekcie, pomniejszonych o wypłaty wygranych, naliczany wg wyższej stawki, wyniósłby 472.325 zł. Natomiast następstwem podziału salonu funkcjonującego do dnia 19 lutego 1998 r. w Katowicach przy ul. Korfańskiego 35, było zapłacenie podatku wg niższej stawki w wysokości 230.933 zł, zamiast 261,386 zł. Różnica powstała od momentu uruchomienia drugiego salonu do końca I półrocza 1998 r. stanowiła łącznie kwotę 77.767 zł, w tym w Tychach - 47.314 zł, a w Katowicach - 30.453 zł. Stosowanie opisanych wyżej praktyk nie tylko spowodowało zmniejszenie wpływów z tytułu podatku od gier o kwotę 77.767 zł (do końca I półrocza 1998

r.), lecz nadal będzie skutkowało uszczuplaniem (lub zaniżaniem) dochodów państwa w przyszłości. Ponadto z uwagi na fakt, iż wg stanu na dzień 30 czerwca 1998 r. Tychy liczyły 137 tys. mieszkańców, prowadzenie przez Spółkę "Bingo Centrum" w jednym lokalu formalnie dwóch salonów wyczerpało limit ilości salonów gier w automatach losowych, które mogą być zlokalizowane w mieście o liczbie mieszkańców od 100 do 200 tys., określony w art. 29 ust. 2 ustawy o grach, co uniemożliwia innym przedsiębiorcom ubieganie się o zezwolenie na działalności powstanie konkurencji w tym zakresie.

- "Filmotechnika" Spółka z o.o. uzyskała wydane przez Ministerstwo Finansów zezwolenie na uruchomienie kolejnego salonu gier w automatach losowych w tych samych budynkach (w Białymstoku przy ul. Pięknej 2 i w Poznaniu przy ul. Masztalarskiej 8), w których prowadziła już salon gier na podstawie wcześniejszego zezwolenia. W warunkach oddzielnego rozliczania podatku od gier i zakładów wzajemnych spowodowało to naliczenie i odprowadzenie niższego podatku. Tylko w wyniku uruchomienia w tym samym budynku w Poznaniu drugiego salonu gier w automatach losowych, do którego automaty zostały przesunięte z salonu działającego od 1994 r., Spółka zapłaciła za I półrocze 1998 r. podatek niższy o 222,3 tys. zł od podatku, który możliwy był do uzyskania przy wspólnym rozliczeniu finansowym obu salonów.

(2, s. 37-38).

Uszczuplenia finansowe

Efekty finansowe ustalone przez NIK w wyniku kontroli realizacji opłat i podatku od gier, wyniosły 77,1 mln zł, w tym z tytułu:

- pobierania w okresie 1996 - I półrocze 1998 r. od osób grających dodatkowej kwoty w wysokości 38,2 mln zł;
- niecelowego zaniechania ustalenia i poboru podatku od towarów i usług oraz umorzenia zaległości w tym podatku w wysokości 32,3 mln zł;
- umorzenia przez Ministra Finansów, z naruszeniem przepisów o właściwości, kwoty 5,2 mln zł z tytułu zaległości w podatku od gier;
- uszczupień dochodów budżetu państwa w kwocie 1,4 mln zł przez podmioty prowadzące działalność, w tym m.in. z tytułu zaniżenia podatku dochodowego od osób prawnych i VAT, niegospodarności, zwłoki lub nieuregulowania opłat za egzaminy i świadectwa zawodowe, przekroczenia limitu kosztów na reprezentację i reklamę o charakterze niepublicznym (2, s. 14 -15).

5. Działalność kontrolna organów podatkowych oraz sprawowanie nadzoru

Zawodził system kontroli podatkowej oraz nadzoru aparatu skarbowego, nie była też zadowalająca ochrona interesów Skarbu Państwa. W niedostatecznym stopniu realizowano podstawowy cel kontroli podatkowych, tj. zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych. Funkcję prewencyjną kontrole skarbowe spełniały również w znikomym stopniu.

Malejący wskaźnik kontroli podatników

W świetle ustaleń kontroli NIK, w latach 1990-1998, nastąpiło pogorszenie sytuacji w zakresie działalności kontrolnej organów podatkowych.

*1991 r.
kontrola raz na 10 lat*

Liczba skontrolowanych przez te organy jednostek gospodarczych w latach 1990 - I półrocze 1992 r. wskazywała, że podmiot gospodarczy mógł się spodziewać, przeciętnie, kontroli raz na 10 lat. W tym okresie zmniejszyła się ilość wykrytych przestępstw skarbowych, orzeczonych grzywien i kar pieniężnych. Kontrolowane urzędy skarbowe zmniejszyły o 14,9% ilość przeprowadzonych kontroli w jednostkach gospodarki nieuspołecznionej⁵⁰, przy wzroście liczby tych jednostek o 18,4%. Kontrolami podatkowymi obejmowano przeciętnie zaledwie 4,8% podatników, a w skrajnych przypadkach mniej niż 1%. Zmniejszono również ilość przeprowadzonych kontroli w jednostkach gospodarki uspołecznionej⁵¹. 13 urzędów w ogóle nie podjęło takich kontroli. Większość skontrolowanych urzędów jedynie sporadycznie przeprowadzało kontrolę handlu obwoźnego. Urzędy skarbowe nie spełniały należycie funkcji kontrolnej w stosunku do podmiotów gospodarczych prowadzących księgi handlowe lub podatkowe. Za 1991 r. zweryfikowano zaledwie 10% ksiąg i zeznań podatkowych (za 1990 r. - 60%). Przeprowadzona w toku kontroli weryfikacja losowo wybranych zeznań i ksiąg wykazała, że w ponad 70% przypadków sporządzano je nieprawidłowo. Pomimo niższego zaawansowania weryfikacji ksiąg za rok podatkowy 1991 (10%), dodatkowo wymierzone podatki, w wyniku weryfikacji średnio na jeden kontrolowany urząd, wzrosły 3,5-krotnie. Obrazuje to skalę narastania nieprawidłowości w wywiązywaniu się podatników z obowiązków finansowych wobec państwa. W świetle ustaleń kontroli nadzór nad działalnością poszczególnych służb, ze

⁵⁰ Według sprawozdania o czynnościach kontrolnych (MF-9Ps) działania kontrolne przeprowadzane są u osób fizycznych, osób prawnych (spółki, fundacje) - Dział 1; oraz jednostek gospodarki uspołecznionej - Dział 3.

strony kierownictwa urzędów był niedostateczny i przyczyniał się w istotny sposób do powstania poważnych zaniedbań i nieprawidłowości w ściąganiu należności budżetowych, umarzaniu i odraczaniu zobowiązań podatkowych oraz niskiej skuteczności w egzekwowaniu zaległości. Szczególnie niepokojące było tolerowanie zaniedbań w terminowym wystawianiu tytułów wykonawczych.

(19, s. 5-7, 43-44)

**1993 r. -
kontrola raz na
15 lat**

Wyniki przeprowadzonej w 1994 r. kontroli nie wskazywały na poprawę skuteczności działania urzędów skarbowych w 1992 r. i I półroczu 1993 r. Biorąc pod uwagę ilość przeprowadzonych kontroli źródłowych należy skonstatować, że przeciętnie raz na 15 lat podatnik mógł spodziewać się kontroli skarbowej. Przy dużej dynamice działania podmiotów gospodarczych, wiele z nich powstawało i ulegało likwidacji, nie tylko z racji konkurencji, ale także w celu zainkasowania dochodów i ucieczki od podatków. Analiza prowadzonych ksiąg handlowych i podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów dowiodła występowania licznych prób obchodzenia przepisów podatkowych, zawyżania kosztów, unikania podatków (16, str. 44-45).

**Słabości kontroli
skarbowej**

Kontrole skarbowe, prowadzone w celu ochrony interesów Skarbu Państwa, przebiegały w latach 1992 - 1993 w warunkach transformacji systemu gospodarczego w kraju, zmian ustawodawstwa podatkowego, a także organizowania przez urzędy kontroli skarbowej materialnych warunków pracy i pozyskiwania kadry inspektorsko-kontrolerskiej. Jakkolwiek okoliczności te miały wpływ na efektywność działania urzędów, to wyniki kontroli NIK ujawniły negatywne zjawiska działalności urzędów kontroli skarbowej w 1994 r.. Miały one swoje źródło w wadliwym funkcjonowaniu kontroli skarbowej, niedostatecznej współpracy z organami podatkowymi oraz w uchybieniach i nieprawidłowościach w działalności zarówno urzędów jak i organów kontroli skarbowej. W badanym okresie, przy wzroście zatrudnienia inspektorów kontroli skarbowej o 49,2%, zmniejszyła się o 29,4% liczba przeprowadzonych kontroli. W latach 1992-1993 w kontrolowanych urzędach nastąpił spadek o 1.914 liczby przeprowadzonych kontroli podmiotów gospodarczych (z 13.651 do 11.737), przy jednoczesnym wzroście o 162.283 liczby jednostek gospodarczych (z 1.239.142 do 1.401.425). W I półroczu 1993 r. kontrolami skarbowymi objęto średnio 0,8% jednostek gospodarczych, podczas gdy w I półroczu 1992 r. 1,1%. Ustalono, że niektóre urzędy kontroli skarbowej objęły kontrolą mniej

⁵¹ Jednostki gospodarki uspołecznionej: od 1 lipca 1991 r. państwowe i spółdzielcze osoby prawne.

niż 0,5% jednostek prowadzących działalność gospodarczą na ich terenie. Na przykład Urząd Kontroli Skarbowej w Katowicach spośród 166.067 podatników skontrolował 370, tj. 0,2% (w I półroczu 1992 r. - 917 podatników, tj. 0,6%).

Negatywne tendencje

Podkreślenia wymaga fakt, że w 1993 r. u 72,9% skontrolowanych podatników inspektorzy kontroli skarbowej stwierdzili nieprawidłowości w prowadzeniu działalności (w 1992 r. u 67,3%). W ich rezultacie średnia kwota uszczupień podatkowych na podmiot gospodarczy wyniosła 673,7 mln starych zł. Przedstawione relacje, w ocenie NIK wskazują na negatywną tendencję występującą w działalności podmiotów gospodarczych. Ujawnione nieprawidłowości dotyczyły przede wszystkim niewłaściwego obliczania i nieterminowego płacenia podatków, nierzetelnego prowadzenia ksiąg handlowych i podatkowych, zawyżenia kosztów uzyskania przychodów, nieujawniania dochodów, a także naruszenia prawa dewizowego.

W znikomym stopniu podejmowane były kontrole podmiotów działających bez zgłoszenia właściwemu organowi obowiązku podatkowego, a ponad 30% urzędów, od rozpoczęcia swojej działalności do połowy 1993 r., w ogóle nie podjęło takich kontroli. W ocenie NIK, wykorzystanie informacji nadsyłanych anonimowo do urzędów kontroli skarbowej, jak i rozpoznanie lokalnej działalności gospodarczej prowadzonej bez opodatkowania (tzw. "szara gospodarka") było niewystarczające. Skala tzw. "szarej gospodarki" jest trudna do określenia, m.in. z powodu braku wypracowanych metod analizy i wykorzystania dostępnych informacji o tej sferze gospodarczej, mimo że w ocenie publicznej stanowi ona znaczną część działalności sektora prywatnego

(17, str. 4, 9-11, 23, por. także Tabelę nr 9).

1996-1997 - kontrola raz na 20 lat

Ustalenia kontroli NIK z 1998 r. w zakresie realizacji dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych wykazały, że urzędy skarbowe w niewielkim stopniu korzystały ze swoich uprawnień kontrolnych. Objęte kontrolą urzędy skarbowe przeprowadziły 977 kontroli w 1995 r., w 1996 r. - 1.056, a w I półroczu 1997 r. - 627 kontroli dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych. Liczba podatników tego podatku wyniosła w tym czasie odpowiednio: 10.957, 18.857 i 19.807. Kontrolami objęto przeciętnie w 1995 r. - 8,9% podatników, w 1996 r. - 5,6%, w I półroczu 1997 r. - 3,2%. Dane te wskazują, iż podatnik mógł spodziewać się kontroli we wskazanych latach raz na 11 do 30 lat. W całym kontrolowanym okresie 2 urzędy w Łomży i Dębicy w ogóle nie przeprowadzały

kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, zaś w trzech innych urzędach działalność kontrolna była znikoma. Na przykład:

- w US w Łomży - przy liczbie 425 podatników podatku dochodowego od osób prawnych w 1995 r., 426 w 1996 r. i 394 w I półroczu 1997 r. - kontrolą nie objęto żadnego podatnika. Kwota ulg i zwolnień wynikająca z zeznań podatników tego podatku stanowiła w 1995 r. - 18% zrealizowanych przez urząd dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych, w 1996 r. - 22,1%, a w I półroczu 1997 r. - 38,2%;
- w US w Ropczycach - przy liczbie 144 podatników w 1995 r., 126 w 1996 r. i 133 w I półroczu 1997 r. - kontrolą objęto 1 podatnika. Kwota ulg i zwolnień podatkowych wynikająca z zeznań stanowiła w 1995 r. - 62,7% kwoty zrealizowanych przez urząd dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych, w 1996 r. - 18,4%, a w I półroczu 1997 r. - 10,7%;
- w US Warszawa-Wawer spośród 704 podatników w 1995 r., 984 w 1996 r. i 1006 w I półroczu 1997 r. urząd skontrolował dwóch podatników. Kwoty ulg i zwolnień podatkowych wynikające z zeznań podatników, stanowiły odpowiednio 74,8%, 88,4%, 83,2% zrealizowanych przez urząd dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych;
- w US w Myśliborzu przy liczbie 161 podatników w 1995 r., 167 w 1996 r. i I półroczu 1997 r., kontrolą objęto tylko 3 podatników. W tym okresie kwoty ulg i zwolnień podatkowych wynikające z zeznań rocznych tych podatników, stanowiły w 1995 r. - 46,7%, w 1996 r. - 70,2% i w I półroczu 46,6% dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych zrealizowanych przez Urząd.

Kontrolę podatników przedstawia poniższe zestawienie:

Rok	Procent skontrolowanych podmiotów				
	0 - 1,9%	2 - 4,9%	5 - 7,9%	8 - 10,9%	powyżej 11%
	US	US	US	US	US
1995 r.	9	10	3	4	7
1996 r.	8	11	5	5	5
I półr. 1997 r.	12	10	3	7	3

Niepokojące zjawiska

Uwagę zwraca wzrost liczby urzędów skarbowych, które skontrolowały mniej niż 2% podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Podkreślenia wymaga fakt, że u około 60% skontrolowanych podmiotów, urzędy skarbowe stwierdziły nieprawidłowości polegające głównie na zaniżaniu przychodów i zawyżaniu kosztów. Na przykład:

- US w Działdowie przeprowadził w 1995 r. 34 kontrole osób prawnych, z których 21 (62%) skutkowało przypisami do budżetu kwotę 792 tys. zł. W 1996 r. na 47 kontroli przeprowadzonych przez urząd w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w 20 (43%) przypisano do budżetu kwotę 748 tys. zł; w I półr. 1997 r. urząd przeprowadził 15 kontroli, z czego 9 (60%) wynikowych i przypisano należności w kwocie 211 tys. zł.

Z ustaleń kontroli wynika, iż funkcje kontrolne wypełniały urzędy kontroli skarbowej, zaś urzędy skarbowe w okresach półrocznych (od 1996 r.) przekazywały UKS wykazy podatników typowanych do kontroli. Zaznaczyć należy, że liczba kontroli przyjętych do realizacji przez UKS, była znacznie niższa od wskazywanej przez urzędy skarbowe. Na przykład:

- w 1995 r. US w Wysokiem Mazowieckiem wytypował do kontroli 21 podatników podatku dochodowego od osób prawnych, a UKS zrealizował 2 kontrole. W 1996 r. na 13 podatników wytypowanych przez Urząd Kontroli, UKS zrealizował 7;
- US w Ropczycach w 1995 r. wytypował do kontroli 17 podatników podatku dochodowego od osób prawnych, z czego UKS zrealizował 6 kontroli, w 1996 r. na 19 podatników wytypowanych przez Urząd do kontroli, UKS przyjął do realizacji 9, w 1997 r. (I półr.) z 12 wytypowanych do kontroli, UKS przeprowadził kontrolę u 4 podatników.

(6, str. 8, 9, 63-65)

Mniej kontroli, dużo przestępstw podatkowych

Ustalenia NIK z 1998 r. dotyczące realizacji dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych wykazały, że w badanych urzędach skarbowych zmniejszyła się o 4,2% liczba przeprowadzonych kontroli (z 25.047 w 1995 r. do 23.989 w 1997 r.). Równocześnie z ustaleń Izby wynikało, że w 1997 r. stosunek liczby kontroli, w których ujawniono przestępstwa podatkowe (9.452), do liczby przeprowadzonych kontroli (23.989) pozostawał na wysokim poziomie - 39,4%. W latach 1995-1996 było to odpowiednio 40,4% i 39,4%.

Urzędy skarbowe posiadały ustawowe uprawnienia do przeprowadzania kontroli podatkowej w trakcie postępowania podatkowego. Kontrole te były prowadzone w formie kontroli wstępnej i źródłowej. Kontrola wstępna - przeprowadzana w siedzibie urzędu skarbowego - miała na celu:

- zbadanie prawidłowości deklarowanych zobowiązań podatkowych, terminowości składania deklaracji i uiszczania podatków;

- zbadanie zasadności i prawidłowości wniosków oraz dokumentów dotyczących odroczeń, zwolnień, umorzeń, rozkładania na raty należności podatkowych.

Kontrola źródłowa - przeprowadzana u podatnika - miała na celu wyjaśnienie wątpliwości odnośnie rzetelności i prawidłowości zeznań podatkowych lub wniosków dotyczących odroczeń, zwolnień i umorzeń należności podatkowych.

**Niewykorzystane
uprawnienia
kontrolne**

Ustalenia wspomnianej kontroli wykazały, że urzędy skarbowe w niewystarczającym stopniu korzystały ze swoich uprawnień kontrolnych.

35 urzędów skarbowych objętych badaniem, przeprowadziło w 1995 r. - 25.047 kontroli, w 1996 r. - 25.203, a w 1997 r. - 23.989 kontroli dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych (wstępnych i źródłowych). Liczba podatników tego podatku wynosiła w tym czasie odpowiednio: 178.352, 184.817 i 191.908. Przy uwzględnieniu liczby osób fizycznych na terenie działania tych urzędów, kontrolami objęto przeciętnie w 1995 r. - 14% podatników, w 1996 r. - 13,6%, a w 1997 r. - 12,5%. Oznaczało to, że podatnik mógł zostać skontrolowany przeciętnie raz na 7-8 lat. Występowały znaczne różnice pomiędzy kontrolowanymi urzędami. Na przykład:

- w 1995 r. US Warszawa-Wola przeprowadził 159 kontroli, przy liczbie 17.843 podatników, co stanowiło 0,9%, a US w Słupsku przeprowadził 4.927 kontroli, przy liczbie podatników 10.862, tj. 45,5%;
- w 1996 r. US w Piasecznie przeprowadził 199 kontroli, przy liczbie podatników 8.073, co stanowiło 2,5%, a US w Choszczynie 935 kontroli na 2.110 podatników, tj. 44,3%;
- w 1997 r. US w Myszkowie przeprowadził 209 kontroli na 6.059 podatników, co stanowiło 3,4%, a US w Bełchatowie 1.058 kontroli na 3.434 podatników, tj. 30,8%.

Badane urzędy skarbowe przeprowadziły w 1995 r. - 3.963 kontroli płatników podatku dochodowego od osób fizycznych, w 1996 r. - 4.378, a w 1997 r. - 3.959 kontroli. Liczba płatników tego podatku wynosiła w tym czasie odpowiednio: 62.429, 67.83 i 66.075. Kontrolami objęto przeciętnie w 1995 r. - 6,3% płatników, w 1996 r. - 6,4%, a w 1997 r. - 6%. Tu również występowały bardzo duże różnice w poszczególnych urzędach. Na przykład:

- w 1995 r. US w Makowie Mazowieckim nie przeprowadził żadnej kontroli przy liczbie 430 płatników, a US we Wrześni przeprowadził 263 kontrole, przy liczbie płatników 865, co stanowiło 30,4%;
- w 1996 r. US w Makowie Mazowieckim nie przeprowadził żadnej kontroli, przy liczbie 483 płatników, a US w Kołobrzegu przeprowadził 724 kontrole, przy liczbie płatników 1.773, tj. 40,8%;

- w 1997 r. US w Wyszku nie przeprowadził żadnej kontroli na 1.474 płatników, a US w Kołobrzegu przeprowadził 798 kontroli na 1.151 płatników, tj. 69,3%

(5, s. 11, 67-70)

Częstsze kontrole VAT

W porównaniu z podatnikami podatków dochodowych, urzędy skarbowe częściej kontrolowały podatników podatku od towarów i usług. Wskaźnik kontroli podatników tego podatku, jak wynika z kontroli przeprowadzonej przez NIK w 1997 r., wzrósł z 9,2% w 1993 r. do 14,2% w 1996 r. Liczbę podatników podatku od towarów i usług oraz ilość kontroli przeprowadzonych przez 38 urzędów skarbowych obrazuje zestawienie:

Rok	Ilość podatników	Ilość kontroli	3 : 2 %
1	2	3	4
1993 r. (II półr.)	21.388	1.962	9,17
1994 r.	49.024	6.370	12,99
1995 r.	65.580	9.598	14,63
1996 r.	76.507	10.857	14,19

Kontrole skutkujące przypisami do budżetu, stanowiły przy tym odpowiednio: 310 (15,8), 1.101 (17,3%), 1.915 (20%) i 1.480 (13,6%). W okresie objętym kontrolą (1993-1996) urzędy skarbowe podejmowały w stosunku do podatników mających obowiązek prowadzenia ewidencji obrotów i podatku należnego za pomocą kas rejestrujących działania polegające głównie na:

- ustalaniu wykazów podatników zobowiązanych do instalowania kas,
- prowadzeniu ewidencji podatników stosujących kasy rejestrujące,
- nadawaniu numeru ewidencyjnego kasie rejestrującej stosowanej u podatnika,
- kontrolowaniu stanu technicznego kasy (m.in. badanie stanu plomb na obudowach kas),
- wydawaniu, na wnioski indywidualnych podatników, decyzji dotyczących odraczania terminów rozpoczęcia ewidencji obrotów i kwot podatku przy zastosowaniu kas rejestrujących (zgodnie z pismami Ministerstwa Finansów m.in. z dnia 14.01.1994 r. i 12.04.1996 r. - naczelnicy urzędów skarbowych byli upoważnieni do czasowego odroczenia podatnikom terminów zainstalowania kasy - w określonych przypadkach),

- dokonywaniu odliczeń od podatku należnego kwot wydatkowanych na zakup każdej z kas rejestrujących - zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących⁵².

**Nieskuteczne
kontrole kas
fiskalnych**

W okresie objętym kontrolą urzędy skarbowe nie badały natomiast prawidłowości wykorzystania zainstalowanych kas do rejestracji obrotu i kwot podatku należnego, poprzez sprawdzenie prawidłowości otrzymywanych raportów fiskalnych i przyporządkowanie towarów wg nazwy dla poszczególnych stawek podatku od towarów i usług. Obowiązek kontroli stanu wykorzystania kas rejestrujących jako urządzeń służących do przechowywania danych o obrotach i podatku (kasy rejestrujące są fragmentem ksiąg rachunkowych), wynikał z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków stosowania tych kas przez podatników⁵³, a także pisma Ministerstwa Finansów z dnia 18.03.1994 r. znak PP-7-7253/087/94.

Z wyjaśnień naczelników urzędów skarbowych wynikało, iż kontrole w tym zakresie nie były prowadzone ze względu na brak przeszkolonych pracowników. "Serwisanci" zobowiązani do przeprowadzenia szkoleń (pkt 8 zał. nr 2 do cytowanego wyżej rozporządzenia) nagminnie uchylali się od obowiązku szkolenia pracowników urzędów skarbowych.

(7, s. 8, 65-67)

**Liczne kontrole
akcyzowe**

Liczne były kontrole realizacji obowiązku oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy. Przeprowadzona przez NIK w 1997 r. kontrola realizacji dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego wykazała, że w latach 1994-1996 skontrolowanych 5 urzędów kontroli skarbowej przeprowadziło 35.487 kontroli, a 21 urzędów skarbowych - 1.575 kontroli. Według danych Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów, w latach 1994-1996 (I półrocze), wszystkie urzędy kontroli skarbowej (49) przeprowadziły 344.558 kontroli jednostek obrotu handlowego i gastronomicznego w tym zakresie. W wyniku tych kontroli ujawniono w 7.901 przypadkach wyroby bez banderol (w 1994 r. - 4.852, w 1995 r. - 1.082, w I półroczu 1996 r. - 1.967), a w

⁵² Dz.U. Nr 65, poz. 278 ze zm.

⁵³ Dz.U. Nr 39, poz. 178 ze zm.

921 przypadkach wyroby oznaczone fałszywymi banderolami (w 1994 r. - 475, w 1995 r. - 360, w I półroczu 1996 r. - 96).

Kontrole przeprowadzone przez 5 urzędów kontroli skarbowej, w okresie od 1.IV.1994 r. do 30 czerwca 1996 r., w jednostkach handlu i gastronomii ujawniły:

- występowanie w obrocie wyrobów nie oznaczonych znakami akcyzy (łącznie 530 przypadków),
- niezgodność spisów wyrobów ze stanem faktycznym (557 przypadków),
- występowanie w obrocie wyrobów z uszkodzonymi banderolami lub niewłaściwie umiejscowionymi (641 przypadków),
- występowanie w obrocie wyrobów z fałszywymi banderolami (105 przypadków).

Udział ujawnionych nieprawidłowości w ilości przeprowadzonych kontroli dotyczących stosowania znaków skarbowych akcyzy, na przykładzie UKS w Warszawie, obrazuje poniższe zestawienie:

Lp.	Treść	1994 r.	1995 r.	I półr. 1996 r.
1.	Ilość przeprowadzonych kontroli ogółem	1027	1793	655
2.	Ujawnione przypadki towarów bez zn. akcyz. % wskaźnik 2 : 1	116 11,3	63 3,5	88 13,4
3.	Nieprawidłowe umieszczanie banderol na opakowania (banderole zniszczone i uszkodzone) % wskaźnik 3 : 1	56 5,4	67 3,7	35 3,8
4.	Ilość przypadków fałszowania banderol % wskaźnik 4 : 1	35 3,4	36 2,0	13 2,0
5.	Ilość przypadków niesporządzenia spisów wyrobów podlegających obowiązkowi banderolowania % wskaźnik 5 : 1	154 15,0	114 6,3	67 10,2

Zbliżone wskaźniki uzyskały pozostałe, objęte kontrolą NIK, urzędy kontroli skarbowej.

Z analizy liczby i tytułów ujawnionych naruszeń ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy wynika, iż w 1996 r. wzrosła o 77% - w stosunku do 1995 r. - liczba przypadków występowania w obrocie wyrobów bez banderol oraz liczba nieprawidłowości związanych z dokumentacją i ewidencją towarów objętych banderolowaniem. Wiązało się to zapewne z wprowadzeniem od 1 stycznia 1996 r. obowiązku banderolowania wyrobów winiarskich.

(8, s. 13, 72-73)

**Pobłażliwość wobec
przestępstw
skarbowych**

NIK krytycznie oceniała postępowanie urzędów skarbowych wobec podatników popełniających przestępstwa i wykroczenia skarbowe. W 1992 r. zmniejszyła się efektywność urzędów skarbowych w zwalczaniu przestępczości podatkowej. Nastąpił spadek ilości spraw zakończonych, z 15.594 w 1991 r. do 14.829 w 1992 r. Spadła również ilość orzeczonych grzywien, z 2.647 w I 1991 r. do 2.054 w I 1992 r., tj. o 593. O tyle też zmniejszyła się ilość wykrytych przestępstw skarbowych.

Kontrola urzędów kontroli skarbowej przeprowadzona w 1994 r., wykazała niską skuteczność zwalczania wykroczeń i przestępstw skarbowych. W 1993 r. dochodzeniami karnymi-skarbowymi zakończono 26,1% kontroli, w 1992 r. - 11,8%, przy czym efektywność prewencyjnego oddziaływania wymierzonych grzywien i kar pieniężnych budziła poważne wątpliwości. Ilość badanych urzędów w 1993 r. pod względem stopnia wykrywalności wykroczeń i przestępstw skarbowych w 1993 r. ilustruje zestawienie:

Procent kontroli zakończonych dochodzeniami karnymi skarbowymi									
do 19%		20 - 29,9%		30 - 39,9%		40 - 49,9%		powyżej 50%	
UKS	%	UKS	%	UKS	%	UKS	%	UKS	%
14	29,8	15	31,9	7	14,9	3	6,4	8	17,0

Łagodne sankcje

Wśród nałożonych sankcji grzywny stanowiły 54,3%. Kontrola NIK wykazała, że sankcje stosowane przez urzędy kontroli skarbowej wymierzano w dolnych granicach (zarówno grzywny jak i kary pieniężne). Poważne złagodzenie represji karnej przejawiało się w stosowaniu przez większość urzędów stawek niewiele przekraczających dolne granice, za poszczególne rodzaje wykroczeń i przestępstw skarbowych. Wyniki kontroli urzędów skarbowych, biorąc pod uwagę stosowanie głównie dolnych stawek grzywien i kar pieniężnych oraz nieliczne zawiadomienia do prokuratorów o popełnionych przestępstwach skarbowych, nie były dotkliwe dla łamiących przepisy prawa podatkowego. Sankcje przewidziane ustawą karną skarbową dawały pełne możliwości surowego karania tych, którzy dopuszczają się oszustw podatkowych (przepadek majątku, kary więzienia, grzywny i kary pieniężne). Istniały zatem prawne przesłanki do kształtowania dyscypliny podatkowej, eliminującej patologię w wywiązywaniu się podatników z obowiązków wobec państwa.

(17, s. 6, 16-17 oraz 19, s. 5-7, 21-23, 43-44, a także 16, s. 45)

Stosowanie przepisów dotyczących oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy podlega szczególnemu nadzorowi podatkowemu. Według wskazanej wyżej kontroli NIK z 1997 r., w latach 1994 - 1996 skontrolowane urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 35.487 kontroli, a urzędy skarbowe - 1.575 kontroli. Do organów ścigania przekazano

odpowiednio 806 i 44 sprawy. Dotyczyło to przypadków, w których ujawnione nieprawidłowości były zagrożone sankcjami wymienionymi w art. 20 - 24 ustawy o znaczeniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy. Liczbę zawiadomień i wyniki postępowań prokuratorskich w poszczególnych latach przedstawia zestawienie:

UKS	Rok	Liczba zawiadomień	Sposób załatwienia sprawy przez organy ścigania				
			postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania	umorzenia dochodzeń	warunkowe umorzenia	brak odpowiedzi	skierowanie aktu oskarżenia
Białystok	1994	53	17	15	1	-	20
	1995	37	3	7	10	-	16
	1996	11	2	-	-	-	-
	I półr.						
Lublin	1994	96	11	40	-	15	12
	1995	36	-	15	-	9	5
	1996	43	-	11	-	18	10
	I półr.						
Radom	1994	42	-	2	-	-	40
	1995	19	-	6	-	-	13
	1996	14	-	6	-	-	8
	I półr.						
Warszawa	1994	51	-	13	2	-	2
	1995	68	3	21	4	-	6
	1996	28	1	8	1	-	4
	I półr.						
Wrocław	1994	183	22	128	-	23	10
	1995	65	6	50	-	-	-
	1996	60	-	6	-	-	6
	I półr.						
		806	65	328	18	65	152

(8, s. 13, 75)

Przestępstwa podatkowe rzadko w sądzie

Jak wynika z zestawienia w 8,1% spraw organy ścigania wydały postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego, 42,9% spraw zostało umorzonych lub warunkowo umorzonych, na 8,1% spraw brak było odpowiedzi, a tylko 18,9% spraw zakończono w prokuraturach skierowaniem aktu oskarżenia do sądu. W uzasadnieniach postanowień o odmowie wszczęcia postępowania w latach 1994-1995 stwierdzono m.in.:

- brak pouczenia kontrolowanych o trybie postępowania z dowodami, których nie było w czasie podejmowania przez organy prokuratury czynności zabezpieczających,
- ujawnienie małej ilości towarów nieobanderolowanych (1 butelka alkoholu lub 2 paczki papierosów).

W przypadkach umorzeń postępowań przygotowawczych w uzasadnieniach podawano m.in.:

- brak cech przestępstwa w związku z naklejeniem metek cenowych na banderole,

- małe ilości towarów ujawnionych w obrocie, a posiadających uszkodzone banderole, które w trakcie postępowania uznano za legalne,
- znikomy stopień społecznego niebezpieczeństwa czynu.

W nielicznych przypadkach UKS wносиły do organów ścigania zażalenia na odmowy wszczęcia postępowania przygotowawczego, przy czym wg ustaleń NIK aż 99% zażaleń nie zostało uwzględnionych. Na przykład:

- Urząd Kontroli Skarbowej w Białymstoku w 1994 r. przekazał prokuraturze 5 zażaleń na odmowy wszczęcia postępowania przygotowawczego. Żadne z nich nie zostało uwzględnione. (8, s. 13, 74-78)

Opieszałość urzędów

W wyniku kontroli z 1998 r. realizacji dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych Najwyższa Izba Kontroli szczególnie krytycznie oceniała opieszałość urzędów, które pomimo wykrycia istotnych nieprawidłowości i uszczupień podatkowych zwlekały z podejmowaniem działań. Tylko część ujawnionych przestępstw skutkowała wszczęciem postępowań karnych skarbowych. W tym zakresie stwierdzono znaczne zróżnicowanie, np.:

- w Urzędzie Skarbowym w Słupsku w latach 1995-1997 liczba kontroli, w których ujawniono przestępstwa skarbowe wynosiła 5.860, natomiast wszczęto jedynie 905 postępowań karnych skarbowych, co stanowiło 15,4%;
- w Urzędzie Skarbowym w Kołobrzegu stosunek wszczętych postępowań karnych skarbowych do liczby ujawnionych przestępstw podatkowych wynosił w poszczególnych latach 52,8%, 41,9% i 64,8%.

W kontrolowanych urzędach skarbowych stosunek liczby kontroli podatników, w których ujawniono przestępstwa podatkowe, do liczby przeprowadzonych kontroli kształtował się na poziomie: 40,4% w 1995 r., 39,4% w 1996 r. i 39,4% w 1997 r. W kolejnych latach odsetek kontroli, w których ujawniono uszczuplenia podatkowe, w niektórych urzędach skarbowych wzrastał, np. w US w Słupsku z 20,2% do 25,4% i 27,8%; w innych zaś zmniejszał się, np. w US Poznań Wilda z 39,9% do 37,8% i 30,2%.

Na wysokim poziomie kształtowała się również relacja liczby kontroli płatników, w których ujawniono przestępstwa podatkowe, do liczby przeprowadzonych kontroli: 46,4% w 1995 r., 45,6% w 1996 r. i 52,6% w 1997 r. (5, s. 11, 68-70).

Skontrolowane przez NIK w 1997 i 1998 r. urzędy skarbowe nie kierowały zawiadomień w sprawach odpowiedzialności karnej przewidzianej w art. 258 obowiązującego do końca 1997 r. kodeksu karnego za ukrywanie, zbywanie, obciążanie oraz uszkodzanie

mienia zajętego lub zagrożonego zajęciem w trybie postępowania egzekucyjnego. Nie wykorzystywano również możliwości kierowania zawiadomień o ściganie przestępstw związanych z udaremnieniem wykonania orzeczenia organu państwowego i uszczupleniem zaspokojenia wierzyciela, którym był Skarb Państwa określonych w ustawie z dnia 12 października 1994 r. o ochronie obrotu gospodarczego i zmianie niektórych przepisów prawa karnego. Np. ustalenia kontroli w trzech podmiotach gospodarczych posiadających zaległości podatkowe wskazały na ukrywanie wierzytelności lub środków obrotowych w celu udaremnienia prowadzenia postępowania egzekucyjnego.

- W ZPM w A. w latach 1995-1997 wpływy w wysokości 1.973,6 tys. zł zrealizowano gotówkowo za pośrednictwem kasy i przeznaczono na finansowanie bieżącej działalności. Niezależnie od faktu, że obroty gotówkowe za pośrednictwem kasy uniemożliwiały urzędowi skarbowemu skuteczną egzekucję zaległości podatkowych to gotówkowe dokonywanie rozliczeń z kontrahentami transakcji przekraczającej 10.000 ECU było niezgodne z art. 3 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej.
- Spółdzielnia B-M w L. ujawniła w urzędzie skarbowym tylko jeden rachunek bankowy, który został zajęty w postępowaniu egzekucyjnym. Nie ujawniono natomiast dwóch innych rachunków w różnych bankach.

**Bezkarni
płatnicy
podatku**

Zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych, na koniec 1997 r. wyniosły w kontrolowanych urzędach skarbowych 192 mln zł. Pomimo, że w 90% dotyczyły one płatników tego podatku, którzy pobrali zaliczki na podatek wypłacając wynagrodzenie, a następnie nie odprowadzili na rachunki właściwych urzędów skarbowych, w żadnym spośród kontrolowanych urzędów nie wszczęto postępowania skutującego zagrożeniem odpowiedzialnością karną, przewidzianą w art. 98 ustawy karnej skarbowej. Na przykład:

- Spółka cywilna w Z.G. jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych zalegała z płatnością tego podatku w kwocie ok. 95,6 tys. zł. W toku kontroli NIK, Spółka rozpoczęła regulowanie tych zobowiązań, zaś prezes spółki wyjaśnił, że dopiero w trakcie kontroli poinformowany został o grożących sankcjach karnych.

(3, str. 29-30)

**Niesprawne
zbieranie
informacji o
podatnikach**

W wyniku przeprowadzonych kontroli organów podatkowych w latach 1993-1994 NIK stwierdziła, że badane urzędy skarbowe nie wprowadziły komputeryzacji. Wynikało to z faktu, że Ministerstwo Finansów, odpowiedzialne za wdrożenie systemu informatycznego, nie dostarczyło podstawowych programów użytkowych. Brak programów - z zakresu rachunkowości podatkowej, rozliczania

podatków dochodowych, VAT - powodował niski stopień wykorzystania możliwości jednostki centralnej, a sprzęt komputerowy nie odciążał pracowników od pracochłonnych czynności.

Prace nad informatyzacją systemu podatkowego w Polsce rozpoczęto w 1989 r. Otwarta akcja ofertowa rozpoczęła się w sierpniu 1989 r. Analiza ofert, negocjacje i wybór firmy z ponad 100 ofert (w ostatnim etapie pozostały 4 firmy: ICL, HP, Bull, IBM) trwały do lipca 1990 r. Podpisanie kontraktu z firmą "Bull" nastąpiło 10 lipca 1990 r. Powołano Zespół do spraw informatyzacji systemu podatkowego przy Izbie Skarbowej w Warszawie. Zorganizowano również komórki informatyki w izbach i urzędach skarbowych. W grudniu 1991 r. rozpoczęto dostawę sprzętu do izb i urzędów skarbowych, jak również do Ministerstwa Finansów, gdzie miało powstać duże centrum komputerowe (sieć lokalna na 2000 punktów i kilka dużych komputerów). Natomiast prace nad oprogramowaniem, a więc najważniejszym i najtrudniejszym przedsięwzięciem w tym kontrakcie, opóźniały się. Dopiero w lipcu 1992 r. odbyła się sesja uzgadniająca zakres projektu z udziałem firmy Bull, Ministerstwa Finansów, izb i urzędów skarbowych. Pod koniec lipca 1992 r. firma Bull i Ministerstwo Finansów podpisały dokumenty TOR realizacji MiniPoltax, co definiowało dokładnie zakres funkcjonalny projektu oprogramowania użytkowego MiniPoltax. Podstawowe funkcje systemu miały służyć do:

- zbierania deklaracji od podatników i płatników,
- przyjmowania wpłat podatków od podatników i płatników,
- egzekucji należności,
- kontroli rzetelności podatników,
- dostarczania danych do sprawozdawczości.

Wprowadzenie sprawnego systemu identyfikacji podatników, NIK uznała jako warunek niezbędny:

- sprawnego poboru poszczególnych podatków,
- podniesienia efektywności kontroli,
- zmniejszenia kosztów administracyjnych, poprzez stworzenie uniwersalnego rejestru służącego każdemu rodzajowi podatku,

- informatyzacji systemu podatkowego, przy założeniu wprowadzenia jednolitego systemu identyfikacji podatkowej.

System ten miał składać się z trzech głównych modułów:

1. REJESTRACJA podatników i płatników,
2. DEKLARACJE - wprowadzanie deklaracji podatkowych, kontrola rachunkowa, rejestracja należności podatkowych dla rachunkowości oraz raporty kontrolne,
3. RACHUNKOWOŚĆ - podatkowa, obsługa kont podatników/płatników i raporty analityczne/syntetyczne.

**Komputeryzacja
daleka od
oczekiwań**

Oceniając pod koniec 1994 r. prace nad komputeryzacją aparatu skarbowego NIK wskazała, że pomimo upływu kilku lat od rozpoczęcia tych działań, sytuacja wciąż daleka była od zamierzeń. Zastosowanie komputerów ograniczone było do wąskiego zakresu czynności wykonywanych przez urzędy skarbowe. Brak podstawowego oprogramowania w zakresie podatków dochodowych i podatku od towarów i usług oraz rachunkowości podatkowej wymuszał ręczne wykonywanie powtarzalnych, lecz bardzo pracochłonnych czynności. Ministerstwo Finansów wraz z francuską firmą komputerową Bull, nie nadszało za zmianami w systemie podatkowym (16, s. 14, 38-40).

**Bariera
informatyczna**

Ustalenia kilku kontroli NIK z lat 1997-1999 (przedstawione w Informacjach: 1, 4, 6, 7, 8, 9) wykazały, że stan prac nad komputeryzacją systemu podatkowego był wysoce niezadowalający.

**Niewykorzysty-
wane komputery**

Komputery wykorzystywano w niewielkim stopniu do obsługi podatku akcyzowego: z 21 urzędów skarbowych objętych kontrolą NIK - 14% z nich nie wykorzystywało komputerów do prac związanych z podatkami. W pozostałych 18 US komputery wykorzystywano w zakresie:

- wydawania zezwoleń i upoważnień do wydania banderol oraz w zakresie obsługi zwrotów banderol niewykorzystanych lub uszkodzonych; komputery wykorzystywano prawidłowo w 7 US spośród 12 uprawnionych, tj. w 58% uprawnionych US;
- sprawozdawczości połowa z kontrolowanych urzędów skarbowych korzystała z posiadanej bazy komputerowej;

- rozliczania podatników 12 (z 21) urzędów skarbowych wykorzystywało komputery, w tym w 5 US skomputeryzowany jest wymiar podatkowy (liczenie przypisu i zwrotów), zaś 7 US wykorzystywało komputery do ewidencji deklaracji;
- rachunkowości i księgowości podatkowej, obejmującej m.in. niepełną obsługę kont podatników ze wskazaniem przypisów, odpisów i kwot do wyegzekwowania oraz bilansu kont syntetycznych i analitycznych, prowadziło w systemie komputerowym zaledwie 7 urzędów skarbowych;
- zagadnień związanych z działalnością kontrolną 3 US (US Łódź-Polesie, US Rzeszów, II US Wrocław) wykorzystywały komputery do typowania podatników do kontroli.

Jedynie w zakresie ewidencji i rejestracji podatników (łącznie z nadawaniem NIP) komputery wykorzystywano we wszystkich skontrolowanych urzędach skarbowych.

Zdaniem NIK wykorzystywanie w urzędach skarbowych i urzędach celnych komputerów do obsługi podatku akcyzowego było niedostateczne. Brak systemowego modułu rachunkowości uniemożliwiał prowadzenie pełnej, zautomatyzowanej sprawozdawczości w urzędach skarbowych.

(8, str. 13, 69-70).

Brak oprzyrządowania

W objętych również w 1997 r. kontrolą urzędach skarbowych w zakresie poboru podatku od towarów i usług powszechnie występowały opóźnienia w ustalaniu zaległości oraz dłużników, a w następstwie tego opóźnione było wystawianie przez księgowość podatkową tytułów wykonawczych. Z dokonanej przez NIK analizy przyczyn opóźnień występujących w działach księgowości urzędów skarbowych wynika, iż najistotniejszą jest brak w tych komórkach właściwego oprzyrządowania informatycznego (brak modułu "rachunkowość" w systemie POLTAX). W części urzędów skarbowych księgowość prowadzona była ręcznie, w części stosowane były lokalne, różne aplikacje księgowości podatkowej. Niezbędne w związku z tym było zdaniem NIK doprowadzenie przez Ministerstwo Finansów do opracowania takiej koncepcji funkcjonowania rachunkowości, aby wszystkie informacje dotyczące rachunkowości podatkowej były składowane w jednolitych bazach we wszystkich urzędach skarbowych (7, str. 7, 54)

Podobną ocenę NIK przedstawiła także w 1997 r. w wyniku kontroli poboru przez urzędy skarbowe zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych. Prawidłową realizację zadań w urzędach skarbowych utrudniał bowiem wg NIK przede wszystkim brak

programów komputerowych. Dostarczony przez Ministerstwo Finansów program MiniPoltax, mający usprawniać pracę, praktycznie ją spowolnił. Urzędy skarbowe zobowiązane były jednak do stosowania tego programu, chociaż dysponowały innymi programami, które umożliwiały szybsze wprowadzanie danych i pozwalały na szersze wykorzystanie ujętych w nich informacji (9, s. 4, 23-24)

Niepełne dane o podatnikach

O niezadowalającym stanie komputeryzacji świadczą również wyniki kontroli NIK z 1998 i 1999 r.

Kontrola z 1998 r. realizacji przez urzędy kontroli skarbowej zadań w zakresie rozliczeń z budżetem spółek prawa handlowego wykazała, że urzędy te planowały kontrole głównie w oparciu o własne rozpoznanie, które nie zawsze było poparte udokumentowanym materiałem informacyjnym o podmiotach prowadzących działalność gospodarczą. Dobór jednostek do kontroli był w tych warunkach w znacznej mierze utrudniony brakiem właściwej bazy danych o podmiotach prowadzących pełną ewidencję księgową oraz brakiem należytej współpracy z urzędami skarbowymi w zakresie wymiany informacji o podatnikach. Dwa urzędy kontroli skarbowej (na cztery skontrolowane) w Warszawie i Płocku nie dysponowały pełną i aktualną ewidencją podmiotów podlegających kontroli skarbowej.

- Urząd Kontroli Skarbowej w Warszawie dysponował ewidencją REGON z 1995 r., obejmującą 271.981 podmiotów podlegających kontroli skarbowej, w tym 28.189 spółek prawa handlowego. Ewidencja ta nie była aktualizowana w 1996 i 1997 r. Liczbę podmiotów podlegających kontroli skarbowej w 1996 r. i I półroczu 1997 r. szacowano w Urzędzie na około 300.000 jednostek. Utworzona w Urzędzie komputerowa baza danych zawierała wg stanu na dzień 17 listopada 1997 r. 7.774 podmioty podlegające kontroli, tj. zaledwie 2,6% szacunkowej liczby podatników podlegających kontroli skarbowej.
- W Urzędzie Kontroli Skarbowej w Płocku informacje o podmiotach gospodarczych były ewidencjonowane w bazie danych "Rejestr podatników", która zawierała na dzień 28 listopada 1997 r. informacje o 10.200 podmiotach gospodarczych, z tego o 326 spółkach prawa handlowego (na dzień 30.VI.1997 r. w województwie płockim liczba podmiotów podlegających kontroli wynosiła 158.121, w tym 612 spółek prawa handlowego) (4, str. 5, 14-15).

W wyniku kontroli z 1998 r. działalności organów skarbowych w stosunku do dłużników Skarbu Państwa NIK wskazała, że izby skarbowe bezpośrednio nadzorujące działalność urzędów skarbowych nie gromadziły danych dotyczących stosowania zabezpieczeń na majątku podatników, wnioskowania o ustanowienie hipoteki przymusowej i orzeczeń dotyczących odpowiedzialności osób trzecich (3, str. 31).

Ograniczanie realizacji funkcji kontrolnych pozostaje w ścisłym związku z rosnącym od 1990 r. obciążeniem pracą urzędów skarbowych. Za szybkim wzrostem liczby podmiotów gospodarczych i innych podatników nie nadążały zmiany zatrudnienia w urzędach oraz wyposażenia informatycznego niezbędne do monitorowania podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych. Ograniczone inwestycje informatyczne spowodowały w wielu urzędach trudności z terminowym wykonywaniem czynności przewidzianych w zakresach obowiązków (6, s. 64-65).

*Po 10 latach
nieosiągnięte cele
informatyzacji*

Wyniki kontroli izb i urzędów skarbowych zakończonej przez NIK w 1999 r. wykazały, że pomimo upływu 10 lat od zawarcia umowy z firmą BULL S.A. i rozpoczęcia prac nad jednolitym systemem komputeryzacji organów skarbowych - tj. zintegrowanym systemem informatycznym do automatyzacji podatków - nie zostały wciąż osiągnięte cele informatyzacji. Wdrożony system jedynie w ograniczonym zakresie wspomagał realizację zadań organów podatkowych. Dotychczas nie zainstalowano aplikacji obsługującej rachunkowość wpływów podatkowych oraz programu obsługującego egzekucję administracyjną. W ograniczonym zakresie funkcjonował program rejestrujący zobowiązania podatkowe w systemie POLTAX. Poszczególne urzędy zmuszone były do zakupu i użytkowania lokalnych aplikacji.

(1, s. 3 - 5, 30 - 31).

*Niepokojąca ilość
uchylanych decyzji*

Zakończona przez NIK w 1999 r. kontrola działalności izb i urzędów skarbowych wykazała wysokie wskaźniki uchylanych przez izby skarbowe decyzji organów I instancji oraz uchylanych przez Naczelny Sąd Administracyjny ostatecznych decyzji izb skarbowych. W latach 1997 - I półr. 1998 r. do 18 objętych kontrolą izb skarbowych wpłynęło 5.933 odwołań od decyzji inspektorów kontroli skarbowej, w tym w 1997 r. 2.967 odwołań, a w I połowie 1998 r. - 2.966 odwołań.

Najwięcej odwołań zostało złożonych do izb skarbowych: w Szczecinie - 780, Gdańsku - 699 i Katowicach - 629; najmniej do izb skarbowych w: Płocku - 63, Lesznie - 101 i Kaliszu - 129. W kontrolowanym okresie izby skarbowe rozpatrzyły 4.536 odwołań (w 1997 r. - 2.123, w I półr. 1998 r. - 2.413).

Spośród 4536 rozpatrzonych odwołań od decyzji inspektorów kontroli skarbowej, 53,2% zaskarżonych decyzji zostało uchylonych, zaś w odniesieniu do 1.774 odwołań, tj. 39,1% rozpatrzonych, utrzymano zaskarżone decyzje w mocy.

Najwyższy udział decyzji uchylonych zanotowano w Izbie Skarbowej w Płocku, gdzie w 1997 r. uchylono 56% decyzji zaskarżonych.

Z ustaleń kontroli wynika, że 17,3% ostatecznych decyzji izb skarbowych było zaskarżanych przez podatników. Wysoki wskaźnik uchylanych przez NSA decyzji, który np. w I półroczu 1998 r. w przypadku decyzji wydanych przez Izbę Skarbową w Lublinie wynosił 45%, a w 1996 r. w Izbie Skarbowej w Płocku - 35%, powoduje wzrost wydatków budżetowych z tytułu zasądzonych kosztów sądowych. Z wyliczeń tylko w odniesieniu do trzech izb skarbowych wynika, że wydatki na opłacenie kosztów sądowych wyniosły w badanym okresie, tj. w latach 1996 - I połowa 1998 r. - 598,2 tys. zł.

- Wydatki Izby Skarbowej w Lublinie na opłacenie zasądzonych kosztów postępowania sądowego w badanym okresie wyniosły łącznie 423,9 tys. zł.
- Wydatki Izby Skarbowej we Wrocławiu na opłacenie kosztów postępowania sądowego wyniosły łącznie 148,4 tys. zł.
- Wydatki Izby Skarbowej w Katowicach na opłacenie kosztów postępowania sądowego tylko dla 56 poddanych kontroli decyzji uchylonych przez NSA wyniosły 25,9 tys. zł.

W kontrolowanym okresie podatnicy zaskarżyli łącznie 12.727 decyzji wydanych przez izby w II instancji, co stanowiło 17,3% wydanych decyzji, z tego do Ministerstwa Finansów złożono 1.047 odwołań, a do NSA wniesiono 11.680 skarg. Największy udział zaskarżonych decyzji wydanych w II instancji zanotowano w Izbach Skarbowych: w Warszawie - 22,2%, Poznaniu - 20,7% i Lesznie - 20,5%. Najniższy udział zaskarżonych decyzji odnotowano w Izbach Skarbowych w: Bydgoszczy - 12,6%, Koszalinie - 14,2%, Olsztynie - 14,6%.

(19, s. 3-5, 36-37)

Na podstawie ustaleń kontroli działalności organów skarbowych w stosunku do dłużników Skarbu Państwa w latach 1995-1997 NIK stwierdziła, że działalność izb skarbowych ograniczała się w zasadzie do rozstrzygania spraw wniesionych przez podatników w formie odwołań od decyzji urzędów skarbowych. Wyniki rozpatrzonych przez izby skarbowe odwołań od decyzji w sprawach o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych, odpowiedzialności osób trzecich wskazały na istotne błędy popełniane przez urzędy skarbowe prowadzące postępowanie w stosunku do dłużników. Świadczą o tym zwłaszcza wskaźniki uchylonych postanowień w toku postępowania odwoławczego. Do izb skarbowych objętych kontrolą wpłynęło w 1995 r. ogółem 149 zażaleń dotyczących zabezpieczenia na majątku

podatników wykonania zobowiązań podatkowych, z czego w postępowaniu odwoławczym uchylono 78 postanowień. W 1996 r. na 133 zażalenia w tej sprawie uchylono 64 postanowień, a w 1997 r. na 92 uchylono 29 postanowień urzędów skarbowych, tj. 31%. W sprawie decyzji o ustaleniu odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatników, do izb skarbowych objętych kontrolą w 1995 r. wpłynęło 49 odwołań, z czego izby skarbowe uchyliły 27. W 1996 r. na 34 odwołania izby skarbowe uchyliły 21. W 1997 r. na decyzje urzędów skarbowych w sprawie ustalenia odpowiedzialności osób trzecich wpłynęło 118 odwołań, z tego uchylono aż 104 decyzje, tj. 88%.

Podstawowymi przyczynami uchylania postanowień w sprawie dokonanych, na podstawie art. 21 obowiązującej do końca 1997 r. ustawy o zobowiązaniach podatkowych, zabezpieczeniach na majątku podatnika były stwierdzane braki udokumentowania przesłanek wskazujących, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie uregulowane, lub brak uzasadnienia przyczyn, dla którego wydano postanowienia o dokonaniu zabezpieczenia.

- Izba Skarbowa w Koszalinie rozpatrując 7 zażaleń na postanowienia urzędów skarbowych w sprawie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, w jednej sprawie umorzyła postępowanie, zaś w 6 pozostałych sprawach uchyliła postanowienia urzędów.
- Izba Skarbowa w Warszawie na 57 skarg złożonych w 1995 r. odnośnie postanowień urzędów skarbowych o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych, rozpatrzyła 20 spraw i uchyliła 10 postanowień oraz umorzyła 6 postępowań.

Uchylanie decyzji dotyczących ustalenia odpowiedzialności osób trzecich lub odpowiedzialności osobistej za zobowiązania podatkowe podatników wynikało najczęściej z nieuzasadnionego umarzania postępowania egzekucyjnego, prowadzonego w stosunku do dłużników bez wszechstronnego rozpoznania sytuacji majątkowej dłużników lub niewyczerpania środków egzekucyjnych pozostających w dyspozycji organów egzekucyjnych. Stwierdzono również, że wydając decyzje o odpowiedzialności osób trzecich, urzędy nie wydały decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego lub nie określały metodologii wyliczenia zobowiązania. Na przykład:

- w okresie objętym kontrolą do Izby Skarbowej w Warszawie wpłynęło 57 odwołań od decyzji urzędów skarbowych orzekających w sprawie odpowiedzialności osób trzecich. W wyniku rozpatrzenia 54 spraw uchylono, lub uchylono częściowo 45 decyzji.

**Wskaźnik
orzecznictwa nie
poprawił się**

Porównując ustalenia 1998 r. z wynikami wcześniejszych badań kontrolnych NIK, np. kontrolą izb skarbowych w 1993 r., okazuje się, że procentowy wskaźnik decyzji uchylanych przez izby w tym czasie pozostał na zbliżonym poziomie, Tak więc mimo upływu kilku lat poziom orzecznictwa nie poprawił się. W latach 1990-1992 utrzymywał się wysoki wskaźnik decyzji uchylonych przez izby w całości lub części. Wynosił on odpowiednio: w 1990 r. - 37%, w 1991 r. - 36,7%, w I półroczu 1992 r. - 32,5%.

Najwyższy wskaźnik decyzji uchylonych dotyczył urzędów skarbowych, podporządkowanych izdom skarbowym: w Legnicy (47% za 1990 r. i 49% za 1991 r.), w Kielcach (odpowiednio 40 i 48%) oraz w Kaliszu (wzrastał z 34 i 38%). Podkreślenia wymaga fakt, że znaczną część decyzji urzędów skarbowych uchylały - działające przy izbach skarbowych - podatkowe komisje odwoławcze (18, str. 30).

**Nieterminowe
rozpatrywanie spraw**

NIK krytycznie oceniała powszechność nieterminowego rozpatrywania przez organy podatkowe spraw podatników. Wyniki kontroli działalności izb skarbowych w latach 1996 - 1998 zakończonej w 1999 r. wykazały opóźnienia w postępowaniach prowadzonych przez izby skarbowe.

Największe opóźnienia stwierdzono w Izbach Skarbowych w: Krakowie, Łodzi, Warszawie, Katowicach i Poznaniu. Terminowo załatwiono sprawy tylko w 6 izbach skarbowych, a mianowicie w: Lesznie, Kielcach, Płocku, Lublinie, Wrocławiu i Kaliszu. W 12 pozostałych skontrolowanych izbach nie dotrzymywano terminów załatwiania spraw określonych w art. 35 Kpa (od 1 stycznia 1998 r. w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej). Na przykład:

- w Izbie Skarbowej w Krakowie po terminie wydano: w 1996 r. - 59,9% decyzji i 43,0% postanowień, w 1997 r. - 15% decyzji i 28,8% postanowień, a w I półr. 1998 r. - 24,1% decyzji i 19,1% postanowień;
- w Izbie Skarbowej w Katowicach po terminie wydano odpowiednio: 39,8% decyzji i 93,3% postanowień, 70,3% decyzji i 80,8% postanowień i 69,5% decyzji i 45,5% postanowień.

Nie dotrzymując terminów załatwiania spraw izby skarbowe nie informowały podatników o przyczynach zwłoki oraz terminie zakończenia postępowania. Na przykład:

- w Izbie Skarbowej w Warszawie z zasady nie zawiadamiano stron o przyczynach zwłoki, zaś w Izbie Skarbowej w Poznaniu nie wskazywano nowego terminu załatwiania sprawy;
- w Izbie Skarbowej w Katowicach na 26 skontrolowanych decyzji wydanych z opóźnieniem w 11 przypadkach nie zawiadamiano strony o przyczynach zwłoki (w 5 przypadkach decyzje wydane po upływie od 2 do 5 miesięcy, a w 6 sprawach - po 6 - 7 miesiącach).

Izby skarbowe prowadzące postępowania podatkowe w trybie odwoławczym również przekraczały dwumiesięczne terminy określone w art. 172 Kpa i art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej.

Tylko w 3 izbach skarbowych - w Kielcach, Białymstoku i Wrocławiu - nie stwierdzono uchybień terminów załatwiania spraw. Natomiast w pozostałych występowały znaczne opóźnienia. Najczęściej opóźnienia w postępowaniach odwoławczych występowały w:

- Izbie Skarbowej w Katowicach, w której w 1996 r. wydano po terminie 87,3% decyzji, w 1997 r. - 80,4% decyzji, a w I półr. 1998 r. - 78,2%;
- Izbie Skarbowej w Lesznie - odpowiednio: 50,1%, 54,8% i 60,7%;
- Izbie Skarbowej w Łodzi - odpowiednio: 47,6%, 59,2% i 49,1%.

Negatywne skutki opieszałości urzędów Nieterminowe rozpatrzenie odwołań od decyzji urzędów określających zobowiązania podatkowe, w przypadku utrzymania ich w mocy przez izbę, uniemożliwia naliczanie odsetek za zwłokę, bowiem zgodnie z art. 54 § 1 pkt 3 ustawy Ordynacja podatkowa, nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od następnego dnia po upływie terminu do rozpatrzenia odwołania do dnia doręczenia stronie decyzji organu odwoławczego.

Np. w Izbie Skarbowej w Warszawie, gdzie skontrolowano akta 9 postępowań odwoławczych w trzech sprawach, w których upłynął termin ich rozpatrzenia, nie będzie można dochodzić odsetek w wysokości ponad 688 tys. zł.

Wyniki kontroli wykazywały również przypadki nieterminowego przekazywania przez izby skarbowe do NSA i Ministerstwa Finansów skarg i odwołań od decyzji wydanych w II instancji. Na 18 skontrolowanych izb skarbowych tylko w 5 nie stwierdzono opóźnień, zaś w pozostałych 13 z opóźnieniem przekazywano akta postępowania do rozpatrzenia przez NSA i Ministra Finansów. Na przykład:

- Izba Skarbowa w Gdańsku w latach 1996 - I półr. 1998 r. po terminie przekazała 51% odwołań i skarg.

Minister Finansów w trybie nadzoru pozainstancyjnego wydał, jak wynika z ww. kontroli zakończonej w 1999 r. (w zakresie podatków pośrednich i bezpośrednich) 211 decyzji w sprawach uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności prawomocnych decyzji organów podatkowych

(1, s. 5, 32-37, 39).

Niezadowolający nadzór W wyniku przeprowadzonej w 1998 r. kontroli działalności organów skarbowych w stosunku do dłużników Skarbu Państwa NIK wskazała na

niewystarczający nadzór Ministra Finansów i izb skarbowych nad działalnością podległych urzędów. Nadzór MF koncentrował się przede wszystkim na działalności egzekucyjnej, zaś w małym stopniu obejmował problematykę zabezpieczeń lub postępowania administracyjnego zmierzającego do ustalenia odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe. Ministerstwo Finansów nie gromadziło danych dotyczących zastosowanych zabezpieczeń na majątku podatników, gdy zachodziła obawa, że zobowiązania te nie zostaną wykonane, wniosków w sprawie ustanowienia hipoteki przymusowej na nieruchomościach, orzeczeń dotyczących ustalenia odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe, odpowiedzialności wspólników za zobowiązania podatkowe spółek, a także zawiadomień o popełnieniu przestępstwa w związku z uniemożliwieniem przeprowadzenia postępowania egzekucyjnego. Ministerstwo Finansów nie kontrolowało odrębnie w podległych organach skarbowych problematyki postępowania z dłużnikami, w tym zwłaszcza stosowania zabezpieczeń majątkowych i orzekania o odpowiedzialności podatkowej wobec osób trzecich oraz wspólników za zobowiązania podatkowe spółek. Podkreślenia natomiast wymaga, że dla doskonalenia pracy podległych służb skarbowych publikowano orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego wraz z analizą statystyczną. W tym celu powołano Ośrodek Szkoleniowo-Usługowy przy Izbie Skarbowej w Toruniu i wyposażono w stosowne oprogramowanie pod nazwą "orzecznictwo NSA w sprawach podatkowych".

Danych dotyczących stosowanych zabezpieczeń na majątku podatników, wnioskowania o ustanowienie hipoteki przymusowej, orzeczeniach o odpowiedzialności osób trzecich nie gromadzono również w izbach skarbowych, które bezpośrednio nadzorowały działalność urzędów skarbowych. Działalność izb skarbowych ograniczała się w zasadzie do rozstrzygania spraw wniesionych przez podatników w formie odwołań od decyzji urzędów skarbowych. Wyniki rozpatrzonych przez izby skarbowe odwołań od decyzji w sprawach o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych, odpowiedzialności osób trzecich wskazały na istotne błędy popełniane przez urzędy skarbowe prowadzące postępowanie w stosunku do dłużników. Świadczą o tym zwłaszcza wskaźniki uchylonych postanowień w toku postępowania odwoławczego. Do izb skarbowych objętych kontrolą wpłynęło w 1995 r. ogółem 149 zażeń dotyczących zabezpieczenia na majątku podatników wykonania zobowiązań podatkowych, z czego w postępowaniu odwoławczym uchylono 78 postanowień. W 1996 r. na 133 zażenia w tej sprawie uchylono 64 postanowienia, a w 1997 r. na 92 uchylono 29 postanowień urzędów skarbowych. Do izb skarbowych objętych kontrolą w 1995 r. wpłynęło 49 odwołań od decyzji o ustalenie odpowiedzialności osób trzecich za

zobowiązania podatkowe podatników, z czego izby skarbowe uchyliły 27. W 1996 r. na 34 odwołania izby skarbowe uchyliły 21. W 1997 r. wpłynęło 118 odwołań na decyzje urzędów skarbowych w sprawie ustalenia odpowiedzialności osób trzecich, z tego uchylono aż 104 takie decyzje.

Podstawowymi przyczynami uchylania postanowień w sprawie, na podstawie art. 21 obowiązującej do końca 1997 r. ustawy o zobowiązaniach podatkowych, zabezpieczeń na majątku podatnika były stwierdzone braki udokumentowania przesłanek wskazujących, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie uregulowane, lub brak uzasadnienia postanowienia o dokonaniu zabezpieczenia. Na przykład:

- Izba Skarbowa w Koszalinie rozpatrując 7 zażaleń na postanowienia urzędów skarbowych w sprawie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, w jednej sprawie umorzyła postępowanie, zaś w 6 pozostałych sprawach uchyliła postanowienia urzędów;
- Izba Skarbowa w Warszawie na 57 skarg odnośnie postanowień urzędów skarbowych o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych rozpatrzyła w 1995 r. 20 spraw i uchyliła 10 postanowień oraz umorzyła 6 postępowań.

Uchylanie decyzji dotyczących ustalenia odpowiedzialności osób trzecich lub odpowiedzialności osobistej za zobowiązania podatkowe podatników wynikało najczęściej z nieuzasadnionego umarzania postępowania egzekucyjnego prowadzonego w stosunku do dłużników, bez wszechstronnego rozpoznania sytuacji majątkowej dłużników lub niewyczerpania środków egzekucyjnych pozostających w dyspozycji organów egzekucyjnych. Stwierdzono również, że wydając decyzje o odpowiedzialności osób trzecich, urzędy nie wydały decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego lub nie określały metodologii wyliczenia zobowiązania.

- W okresie objętym kontrolą do Izby Skarbowej w Warszawie wpłynęło 57 odwołań od decyzji urzędów skarbowych orzekających w sprawie odpowiedzialności osób trzecich. W wyniku rozpatrzenia 54 spraw uchylono, lub uchylono częściowo 45 decyzji.

(3, s. 7, 30-31).

Ustalenia kontroli wskazały, że w latach 1996 - I półr. 1998 r. izby skarbowe kontrolując urzędy skarbowe koncentrowały się na badaniu: ustalania i dokonywania poboru podatków, procedur postępowania i prowadzenia przez urzędy spraw karnych skarbowych, czynności egzekucyjnych podejmowanych przez urzędy skarbowe. W ramach nadzoru izby skarbowe na bieżąco przekazywały do urzędów skarbowych wytyczne, interpretacje i

wyjaśnienia Ministerstwa Finansów dotyczące stosowania przepisów prawa podatkowego oraz prowadziły szkolenia i instruktaż pracowników urzędów skarbowych. Każdy urząd skarbowy był corocznie przynajmniej dwukrotnie kontrolowany przez nadrzędną izbę skarbową (1, s. 43).

Z ustaleń kontroli zakończonej przez NIK w 1999 r. wynika, że Ministerstwo Finansów w ramach nadzoru sprawowanego nad działalnością w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych tolerowało nieprzestrzeganie prawa przez podmioty prowadzące taką działalność. Na podstawie przeprowadzonych przez Ministerstwo Finansów kontroli działalności podmiotów urządzających i prowadzących gry losowe i zakłady wzajemne stwierdzono, że w 26 przypadkach (na 39 przeprowadzonych kontroli) wystąpiły nieprawidłowości, które wskazywały na działanie podmiotów niezgodne z przepisami ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych, albo regulaminami gry lub zakładu wzajemnego. Chociaż działania takie zgodnie z ustawą karną skarbową stanowiły wykroczenia lub przestępstwa, a właściwymi organami do prowadzenia dochodzenia są urzędy skarbowe, to jedynie w trzech przypadkach Departament Gier Losowych i Zakładów Wzajemnych, sprawujący w imieniu Ministra Finansów omawiany nadzór, poinformował właściwe urzędy skarbowe o naruszeniu art. 120 ustawy karnej skarbowej.

W okresie objętym kontrolą Minister Finansów w związku ze sprawowanym nadzorem, na podstawie art. 52 ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych, wydał jedną decyzję o cofnięciu udzielonego zezwolenia, a także 7 decyzji, w których polecił usunięcie stwierdzonych nieprawidłowości. Kolejnymi 7 decyzjami zmienił terminy usunięcia nieprawidłowości, w tym również w sprawach dotyczących podmiotów nie spełniających warunków niezbędnych do prowadzenia działalności.

Np. decyzją z dnia 7 listopada 1995 r. polecono spółce z o.o. "Służewiec Tory Wyścigów Konnych w Warszawie" usunięcie w terminie do dnia 31 grudnia 1996 r. nieprawidłowości polegających na prowadzeniu działalności niezgodnie z art. 27 (Agencja Własności Rolnej Skarbu Państwa posiada 100% udziałów Spółki, zamiast dopuszczalnej 1/3 wartości kapitału) oraz art. 28 ustawy (powierzono innemu podmiotowi wykonywanie czynności związanych z prowadzeniem zakładów wzajemnych). Do dnia 29 września 1998 r. czterokrotnie zmieniano termin dostosowania się spółki do warunków ustawy, a termin wynikający z ostatniej decyzji ustalony został na dzień 31 grudnia 1999 r.

Z badań kontrolnych wynika również, że Minister Finansów do końca 1998 r. nie prowadził specjalnego nadzoru podatkowego, związanego z kontrolą obliczania rezultatów

gry na stołach i w automatach losowych, do czego był zobowiązany na podstawie art. 48 ust. 3 ustawy (2, s. 54, 57).

***Niewystarczające
działania Min. Fin.***

W świetle ustaleń kontroli z 1998 r. w zakresie realizacji dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych działania Ministra Finansów zmierzające do zmniejszenia zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych były niewystarczające. Najwyższa Izba Kontroli ustaliła, że Ministerstwo Finansów nie dokonywało szczegółowych analiz przyczyn zadłużenia poszczególnych podmiotów oraz działań podejmowanych przez organy podatkowe wobec dłużników. W ocenie NIK, ze względu na niestabilność przepisów prawa podatkowego i trudności interpretacyjne, Ministerstwo Finansów w niezadowalającym stopniu realizowało zadanie w dziedzinie podnoszenia kwalifikacji zawodowych pracowników aparatu skarbowego. Działalność szkoleniowa w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz rachunkowości, była organizowana centralnie przez ośrodki szkoleniowe Ministerstwa Finansów. W latach 1995-1997 przeszkalano średnio w roku po niecałe 2% pracowników organów podatkowych.

W Ministerstwie Finansów w okresie od dnia 31 grudnia 1996 r. prowadzenie kontroli doraźnych i okresowych izb i urzędów skarbowych należało do zadań Departamentu Kontroli Skarbowej, podległego Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej. W ramach reformy centrum administracyjnego i gospodarczego rządu - w wyniku nowelizacji ustawy o urzędzie Ministra Finansów - została, z dniem 14 marca 1997 r., utworzona Inspekcja Resortowa, jako wyodrębniona komórka organizacyjna w Departamencie Nadzoru i Kontroli Resortowej, mająca za zadanie kontrolę podległych Ministrowi Finansów organów i urzędów w zakresie prawidłowości wykonywania zadań (5, s. 5, 65-66).

Najwyższa Izba Kontroli oceniając powołanie odrębnej komórki organizacyjnej do spraw kontroli stwierdziła, że przyczyniło się to do wzrostu liczby skontrolowanych jednostek podległych Ministrowi Finansów. W 1997 r. Wydział Kontroli Resortowej przeprowadził ogółem 15 kontroli, w tym w 2 jednostkach organizacyjnych Ministerstwa Finansów oraz w 13 jednostkach podległych Ministrowi Finansów (2 kontrole kompleksowe, które objęły 2 izby skarbowe i 7 podległych im urzędów skarbowych, 2 problemowe oraz 9 wynikających ze skarg). W I połowie 1998 r. przeprowadzono 23 kontrole, w tym 3 w jednostkach organizacyjnych Ministerstwa Finansów, 19 w jednostkach podległych (4 kompleksowe w czterech izbach skarbowych i 6 podległych im w urzędach skarbowych, 2 problemowe i 13 skargowych) oraz 1 kontrolę w jednostce nadzorowanej.

W ramach przeprowadzonych kontroli kompleksowych badaniem objęto w szczególności:

- organizację izb i urzędów,
- prawidłowość postępowania przy wydawaniu decyzji podatkowych,
- procedury postępowania egzekucyjnego należności pieniężnych.

Równocześnie nie wdrożono jednak systemu informowania Ministra Finansów o wynikach przeprowadzanych przez inspekcję resortową kontroli, co w konsekwencji uniemożliwiało mu dokonanie skutecznej oceny funkcjonowania podległych jednostek. W 1997 r. Wydział Kontroli resortowej nie opracowywał analiz wyników kontroli, wskazujących na powtarzające się nieprawidłowości lub niekorzystne zjawiska, oraz nie formułował wniosków ani propozycji zmian w uregulowaniach prawnych bądź organizacji pracy służb podległych Ministrowi Finansów. Ustalenia kontroli były jedynie doraźnie prezentowane kierownictwu Ministerstwa i w ich wyniku nie dokonano żadnych zmian organizacyjnych, a jedynie zmiany kadrowe (1, s. 40-42).

ZESTAWIENIE
ULG W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

Lp.	Rodzaj ulgi (tytuł odliczenia)	Realizacja ulgi	
1.	Renty i inne trwałe ciężary oparte na tytule prawnym, nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów, oraz alimenty, z wyjątkiem alimentów na rzecz dzieci, w wysokości ustalonej w wyroku alimentacyjnym.	Ulga polega na odliczeniu od dochodu opisanych wydatków.	Art. 26 ust. 1 ustawy o dochodowym od o 1993 r. Nr 20, poz. 1994 r. Nr 43, poz. 1994 r. Nr 123 poz. 602, N 133, poz. 654; z 19 137 poz. 638, Nr 1 30 poz. 164, Nr 71 592, Nr 121, poz. 139, poz. 932-934. z 1998 r. Nr 66, po Nr 117, poz. 756, Powołany przepis
2.	Zapłacone przez podatnika lub potrącone przez płatnika składki na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe, określono w przepisach o systemie ubezpieczeń społecznych, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów przychodów	Ulga polega na odliczeniu od dochodu składek, jeśli nie zostały odliczone od przychodów na podstawie art. 11 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym	Art. 26 ust. 1 pkt. 2 dochodowym od o aktualnym został u r. o systemie ubez 887) i obowiązuje listopada 1998 r. o dochodowym od n osoby fizyczne (Dz. życie 1 stycznia 19
3.	Składki na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika jest obowiązkowa, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.	Od dochodu odliczane są zapłacone w roku podatkowym składki.	Art. 26 ust. 1 pkt. 3 dochodowym od o wejścia w życie us
4.	Kwoty dokonanych w roku podatkowym zwrotów nienależnie pobranych emerytur i rent oraz zasiłków z ubezpieczenia społecznego, w kwotach uwzględniających podatek dochodowy, jeżeli nie zostały one potrącone przez organ rentowy.	Podstawę opodatkowania (dochód) pomniejsza kwota zwrotów nienależnie pobranych emerytur i rent oraz zasiłków z ubezpieczenia społecznego - jeżeli świadczenia te nie zostały potrącone przez organ rentowy.	Art. 26 ust. 1 pkt. 4 dochodowym od o części dotyczącej z rent wprowadzone 28, poz. 127) i obc 1994 r. - na podsta poz. 646) można o podatkowym zwro ubezpieczenia spo
5.	Kwoty dokonanych w roku podatkowym zwrotów nienależnie pobranych świadczeń, które uprzednio zwiększyły dochód polegający opodatkowaniu, w kwotach uwzględniających pobrany podatek dochodowy, jeżeli zwroty te nie zostały potrącone przez płatnika.	Ulga polega na odliczeniu od dochodu zwróconych świadczeń.	Art. 26 ust. 1 pkt. 5 dochodowym od o 1.1.1997 r. (wprow 137, poz. 638).
6.	Kwoty wydatków na cele rehabilitacyjne, ponoszone przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika, na którego utrzymaniu są osoby niepełnosprawne. Za wydatki poniesione na cele rehabilitacyjne przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika na którego utrzymaniu są osoby niepełnosprawne, uważa się wydatki na : 1) adaptacje i wyposażenie mieszkań oraz budynków mieszkalnych stosownie do	Wymienione wydatki na cele rehabilitacyjne podlegają odliczeniu od dochodu, jeżeli nie były finansowane ze środków zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych lub Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych albo nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek innej formie. W przypadku gdy wydatki były częściowo finansowane z tych funduszy, odlicza się różnicę pomiędzy poniesionymi wydatkami a kwotą sfinansowaną z zakładowego albo państwowego funduszu rehabilitacji lub zwrócona z jakichkolwiek środków. Ulga	Art. 26 ust. 1 pkt. 6 dochodowego od o § 8 Rozporządzeni sprawie wykonania dochodowym od o zmiany: Dz.U. Nr poz. 35, Nr 128, P Podstawą do odlic rehabilitacyjne jest wydatków, z wyjąt 1 pkt. 7,8 i 13a (vi

potrzeb wynikających z niepełnosprawności, 2) przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, 3) zakup i naprawę indywidualnego sprzętu urządzeń i narzędzi technicznych niezbędnych w rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, 4) zakup wydawnictw i materiałów (pomocy) szkoleniowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, 5) odpłatność za pobyt na turnusie rehabilitacyjno-usprawniającym, 6) odpłatność za pobyt na leczeniu sanatoryjnym, za pobyt w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych, leczniczo-opiekuńczych i szkolno-wychowawczych oraz odpłatność za zabiegi rehabilitacyjno-usprawniające, 7) opłacanie przewodników osób niewidomych I lub II grupy inwalidztwa oraz osób z niepełnosprawnością narządu ruchu zaliczonych do I grupy inwalidztwa, w kwocie nie przekraczającej w roku podatkowym trzykrotnego najniższego wynagrodzenia pracowników, określonego w odrębnych przepisach, za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy, 8) utrzymanie przez osoby niewidome o których mowa w pkt. 7, psa przewodnika - w wysokości nie przekraczającej w roku podatkowym kwoty określonej w pkt. 7, 9) opiekę pielęgniarską w domu nad osobą niepełnosprawną w okresie przewlekłej choroby uniemożliwiającej poruszanie się oraz usługi opiekuńcze świadczone dla osób niepełnosprawnych zaliczonych do I grupy inwalidztwa, 10) opłacenie tłumacza języka migowego, 11) kolonie i obozy dla dzieci i młodzieży niepełnosprawnej oraz dzieci osób niepełnosprawnych, 12) leki - w wysokości stanowiącej nadwyżkę pomiędzy faktycznie poniesionymi w danym miesiącu a kwotą odpowiadającą 20% najniższego wynagrodzenia pracowników określonego w odrębnych przepisach, za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy, jeśli lekarz specjalista stwierdzi, że osoba niepełnosprawna powinna stosować określone leki (stałe lub czasowo), 13) odpłatny, konieczny przewóz na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne, a) osoby niepełnosprawnej - karetka	obowiązuje od 1.I.1992 r.	wymóg zamieszczenia w rozporządzeniu, w którym ustalony jest, w rozporządzeniu Nr 148, poz. 722), zastosowanie do danego przypadku <u>Warunkiem</u> odliczenia wydatków dotyczy wydatków: 1) orzeczenia o zaopieczaniu jednego z trzech stałych 2) decyzji przyznania świadczenia częściowej niezdolności do pracy, albo 3) orzeczenia o rokowaniu, która nie ukończyła się, odrębnych przepisów w § 8 ust. 4 rozporządzenia Finansów z dnia 13.X.1997 r. weszło w życie 1.I.1998 r. uzyskanych od dnia 1.I.1998 r. pozostające na utrzymaniu: współmałżonka, dzieci, przyjęte na wychowanie, współmałżonka, rodzice, synowie - jeżeli w rodzinie niepełnosprawnych, najniższego wynagrodzenia poprzedzającego rok podatkowy określony w § 8 ust. 4 rozporządzenia 13a, 14b kolumny 1) w brzmieniu ustalonym w Dz. U. z 1997 r. Nr 22, poz. 148, z dnia 14.XII.1995 r. w życie 3.I.1996 r. Ilekroć w przepisach zaliczonych do 1) I grupy inwalidztwa odpowiednio osobom, w odrębnych przepisach: a) całkowitą niezdolnością do samodzielnej egzystencji, b) znaczny stopień niezdolności, 2) II grupy inwalidztwa odpowiednio osobom, w odrębnych przepisach: a) całkowitą niezdolnością do samodzielnej egzystencji, b) umiarkowaną niezdolnością do samodzielnej egzystencji. 13.X.1997 r. - Dz. U. z 1997 r. Nr 22, poz. 148, z dnia 14.XII.1995 r. w życie 3.I.1996 r. Ilekroć w przepisach zaliczonych do
--	----------------------------------	--

	transportu sanitarnego, b) osoby niepełnosprawnej, zaliczonej do I lub II grupy inwalidztwa oraz dzieci niepełnosprawnych do lat 16 - również innymi środkami transportu niż wymienione w lit.a), 13a) używanie samochodu osobowego, stanowiącego własność osoby niepełnosprawnej zaliczonej do I lub II grupy inwalidztwa lub podatnika mającego na utrzymaniu osobę niepełnosprawną zaliczoną do I lub II grupy inwalidztwa albo dzieci niepełnosprawne do lat 16, dla potrzeb związanych z koniecznym przewozem na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne- w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty określonej w pkt. 7, 14) odpłatne przejazdy środkami transportu publicznego związane z pobytem na: a) turnusie rehabilitacyjno-usprawniającym, b) leczeniu sanatoryjnym w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych oraz szkolno- wychowawczych, c) koloniach i obozach dla dzieci i młodzieży niepełnosprawnej oraz dzieci osób niepełnosprawnych.		
7.	Kwoty, o które zgodnie z prawem górniczym, została obniżona podstawowa opłata eksploatacyjna za wydobywanie kopalin.	Ulga polega na odliczaniu od dochodu kwoty obniżki od podstawowej opłaty eksploatacyjnej. Prawo do ulgi mają osoby prowadzące działalność gospodarczą w zakresie wydobywania kopalin ze złóż. Obniżenia podstawowej opłaty eksploatacyjnej może dokonać organ wydający zezwolenie na eksploatację kopalin.	Art. 26 ust. 1 pkt. 7 ustawy z dnia 15.II.1997 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, z późn. zmianami.
8.	Kwoty wydatków poniesionych w roku podatkowym na budowę własnego lub stanowiącego współwłasność budynku mieszkalnego wielorodzinnego, z przeznaczeniem znajdujących się w nim co najmniej pięciu lokali mieszkalnych na wynajem, oraz wydatków na zakup działki pod budowę tego budynku. Za lokale przeznaczone na wynajem nie uważa się lokali mieszkalnych wynajętych osobom, które w stosunku do właściciela lub chociażby do jednego do współwłaścicieli zaliczone są do I grupy podatkowej w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn.	Wydatki podlegają odliczeniu od dochodu. Ogólna kwota odliczeń z tytułu wydatków faktycznie poniesionych na cele opisane w pkt. 8 (art. 26 ust. 1 pkt. 8 ustawy) nie może przekroczyć kwoty stanowiącej iloczyn 70m ² powierzchni użytkowej i wskaźnika przeliczeniowego 1m ² powierzchni użytkowej budynku mieszkalnego, ustalonego dla celów, obliczenia premii gwarancyjnej od wkładów na oszczędnościowych książeczkach mieszkaniowych za III kwartał roku poprzedzającego rok podatkowy i liczby mieszkań przeznaczonych na wynajem osobom nie zaliczonym do I grupy podatkowej. W przypadku budowy budynku wielorodzinnego, o którym mowa w art. 26 ust. 1 pkt. 8 ustawy, stanowiącego współwłasność, kwotę odliczeń przysługujących każdemu ze współwłaścicieli w ogólnej kwocie odliczeń ustala się proporcjonalnie do udziału we współwłasności; w razie braku dowodu określającego wysokość udziałów współwłaścicieli przyjmuje się, że udziały we współwłasności są równe. Wydatki nie znajdujące pokrycia w rocznym dochodzie podatnika, podlegają odliczeniu od dochodów osiągniętych w następnych latach, aż do całkowitego ich odliczenia w granicach określonych wyżej. Wydatek na zakup działki jest odliczany w ramach limitu na budynek. Odliczeniu podlegają wydatki, jeżeli dotyczą	Art. 26 ust. 1 pkt. 8 ustawy z dnia 15.II.1997 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, z późn. zmianami.

		budynków mieszkalnych znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, i wydatki te nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów lub nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie. Kwota odliczeń dotyczy wydatków poniesionych łącznie przez oboje małżonków. Wydatki - z wyjątkiem wydatków na zakup gruntu, muszą być udokumentowane rachunkami VAT. Jeżeli przed upływem 10 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym otrzymano decyzję właściwego organu o pozwoleniu na użytkowanie budynku lub lokalu, w związku z budową którego dokonano odliczeń: 1) nastąpiło zbycie budynku, lokalu mieszkalnego, udziału we współwłasności lub 2) wynajęto budynek albo lokal mieszkalny osobom, które w stosunku do właściciela lub chociażby do jednego ze współwłaścicieli zaliczone są do I grupy podatkowej w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn, lub 3) dokonano zmiany przeznaczenia budynku lub lokalu z mieszkalnego na użytkowy albo przeznaczono budynek lub lokal mieszkalny na potrzeby właściciela lub współwłaściciela - podatnik jest zobowiązany wykazać w zeznaniu i doliczyć do dochodów roku podatkowego, w którym zaistniały te okoliczności, uprzednio odliczone kwoty w części przypadającej na ten budynek lub lokal. Kwoty doliczone do dochodu zwiększa się o 10% za każdy rok kalendarzowy brakujący do upływu okresu, o którym mowa w zdaniu poprzedzającym. Przy obliczaniu liczby lat brakujących do upływu okresu dziesięcioletniego wlicza się rok, w którym nastąpiły zdarzenia wymienione wyżej w pkt. 1-3. W razie wystąpienia zdarzeń opisanych w pkt. 1-3 przed otrzymaniem decyzji o pozwoleniu na użytkowanie budynku lub lokalu, z którymi związane były odliczenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć dochód o kwotę odliczoną od dochodów w części przypadającej na budynek lub lokale.	
9.	Kwoty wydatków na zakup gruntu lub odpłatne przeniesienie prawa wieczystego użytkowania gruntu pod budowę budynku mieszkalnego	W latach 1992-1996 ulgę odliczało się od dochodu w wysokości wartości działki do 350 m ² . Począwszy od 1.I.1997 r. ulga polega na odliczeniu od 19% wydatków poniesionych na zakup gruntu lub odpłatne nabycie prawa użytkowania wieczystego. Odpis obejmuje 19% wydatkowanej kwoty, nie wyższej jednak niż 19% kwoty stanowiącej iloczyn powierzchni 350 m ² i ceny nabycia 1 m ² gruntu lub określonej w umowie wartości odpłatnie przenoszonego prawa wieczystego użytkowania gruntu. Jest to limit dla obojga małżonków	Art. 27a ust. 1 pkt 1 Ustawa z dnia 16 lutego 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych
10.	Kwoty wydatków na: - budowę budynku mieszkalnego, - wkład budowlany lub mieszkaniowy do spółdzielni mieszkaniowej, - wkład z tytułu przekształcenia spółdzielczego prawa do lokalu na własnościowe prawo (za wydatki poniesione na wkład budowlany uznaje się wydatki stanowiące nadwyżkę ponad kwotę wkładu mieszkaniowego zaliczonego przez	Od 1997 r. ulga polega na odliczeniu od podatku 19% wydatków poniesionych w roku podatkowym w ramach limitu. Limit w całym okresie obowiązywania ustawy wynosi 101.500 zł i jest wspólny dla obojga małżonków. Od 1994 r. nałożony został obowiązek dokumentowania wydatków rachunkiem VAT lub dowodami odprawy celnej. Nie dotyczy to rozliczeń ze spółdzielniami mieszkaniowymi i wpłat do kas mieszkaniowych. Przy wpłatach do kas mieszkaniowych, ulgę odlicza się w wysokości 30% wydatku - od podatku - nie więcej	Art. 27a ust. 1 pkt 1 Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1998 r. nr 14, poz. 16, z późn. zm.)

	spółdzielnię na wkład budowlany, - zakup nowo wybudowanego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w takim budynku od gminy, albo od osoby, która wybudowała ten budynek w wykonywaniu działalności gospodarczej, - nadbudowę lub rozbudowę budynku na cele mieszkalne, - przebudowę strychu, suszarni albo przystosowanie innego pomieszczenia na cele mieszkalne oraz wykończenie lokalu mieszkalnego w nowo wybudowanym budynku mieszkalnym, do dnia zasiedlenia tego lokalu, - systematyczne gromadzenie oszczędności wyłącznie na jednym rachunku oszczędnościowo-kredytowym i w jednym banku prowadzącym kasę mieszkaniową według zasad określonych w odrębnych przepisach.	jednak niż 6% dużego limitu (w 1998 r. można odliczyć 6.090 zł). Po zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, której dokonano ustawę z dnia 8.V.1998 r., podatnicy, którzy w latach 1992-1996 rozpoczęli inwestycje polegające na budowie budynku mieszkalnego, nadbudowie lub rozbudowie budynku na cele mieszkalne oraz na przebudowie strychu, suszarni albo przystosowania innego pomieszczenia na cele mieszkalne oraz wykończenie lokalu mieszkalnego w nowo wybudowanym budynku, do dnia zasiedlenia tego lokalu i którzy w latach 1997 i 1998 kontynuowali te inwestycje - mają prawo do odliczenia poniesionych w latach 1997-1998 wydatków, w ramach limitu, <u>od dochodu</u>. Wydatki, które nie znajdują pokrycia w dochodzie lub podatku, przechodzą do odliczenia od dochodu lub podatku w następnych latach.	(Dz.U. Nr 134, poz. 1700) wprowadziła m.in. rachunek VAT. dochodu lub podatku określone w kolumnie wycofał wkład ze służy do przeznaczenia lokalu wycofał oszczędności dochodu lub podatku okoliczności doliczenia odliczone z tych typów 1991 r. o podatku
11.	Kwoty przeznaczone na spłatę zadłużenia z tytułu kredytu zaciągniętego przez spółdzielnię mieszkaniową do dnia 31.V.1992 r.	Od dnia 1 stycznia 1997 r. ulgę realizuje się odliczając od dochodu wydatki na spłatę opisanego zadłużenia w kwocie nie wyższej niż 19% dużej ulgi mieszkaniowej. Jest to odliczenie wspólne dla obojga małżonków	Art. 3 ustawy z dnia 26.12.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (poz. 638), która w
12.	Kwoty wydatków na remont i modernizację budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego zajmowanego na podstawie tytułu prawnego oraz wpłaty na wyodrębniony fundusz remontowy wspólnoty mieszkaniowej, utworzonej na podstawie odrębnych przepisów.	Z ulgi na remont i modernizację podatnik może skorzystać w roku podatkowym, w którym suma wydatków poniesionych od początku każdego okresu trzyletniego wyniesie co najmniej 0,3% kwoty 81.900 zł, tj. 245,70 zł. Limit wydatków obejmuje małżonków. Kwoty limitów odliczeń od podatku mogą być podwyższone o 0,5% kwoty 81.900 zł, tj. o kwotę 409,50 zł, jeśli podatnik poniósł wydatki na remont lub modernizację instalacji gazowej, urządzeń eksplozymetrycznych lub urządzeń gazowych. Wydatki nie odliczone od podatku, a mieszczące się w granicach limitu, podlegają odliczeniu od podatku w następnych latach - do ich całkowitego odliczenia. Wydatki muszą być dokumentowane rachunkami VAT lub dowodami odpraw celnych. Wpłata na fundusz remontowy wspólnoty mieszkaniowej dokumentowana jest dowodem wpłaty. Odliczeniu podlegają wydatki na budynki mieszkalne i lokale mieszkalne położone na terytorium RP - i tylko wtedy, gdy nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie.	Art. 27a ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1997 r. Nr 12, poz. 1373) w związku z rozporządzeniem z dnia 26.12.1991 r. (Dz.U. z 1992 r. Nr 1, poz. 778). W latach 1992-1996 dokumentowane były: - do 1993 r. - dowody - od 1994 r. - faktury - od 1995 r. - także
13.	Kwoty darowizn: a) na cele naukowe, naukowo-techniczne, oświatowe, oświatowo-wychowawcze, kulturalne, kultury fizycznej i sportu, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów, a także wspierania inicjatyw społecznych w zakresie budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę - łącznie do wysokości nie przekraczającej 15% dochodu, b) na cele kultu religijnego i na działalność charytatywno-opiekuńczą, bezpieczeństwa	Łączna kwota odliczeń nie może przekroczyć 15% <u>dochodu</u> lub przychodu opodatkowanego zryczałtowanym podatkiem dochodowym na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, z tym, że odliczeniu nie podlegają darowizny na rzecz: 1) osób fizycznych, 2) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą, polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz	Art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1997 r. Nr 12, poz. 1373) w związku z rozporządzeniem z dnia 26.12.1991 r. (Dz.U. z 1992 r. Nr 1, poz. 778). W latach 1992-1996 dokumentowane były: - do 1993 r. - dowody - od 1994 r. - faktury - od 1995 r. - także

	publicznego, obrony narodowej, ochrony środowiska, dobroczynne, a także na cele związane z budownictwem mieszkaniowym dla samorządu terytorialnego i na budowę strażnic jednostek ochrony przeciwpożarowej oraz ich wyposażenie i utrzymanie - łącznie do wysokości nie przekraczającej 10% dochodu.	wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami. Jeżeli przedmiotem darowizny są towary lub usługi opodatkowane podatkiem od towarów i usług, za kwotę darowizny uważa się wartość towaru lub usługi, uwzględniając należny podatek VAT.	
14.	Kwoty wydatków poniesione przez podatnika na dojazd dzieci własnych i przysposobionych do podstawowych, zawodowych i średnich szkół publicznych i niepublicznych o uprawnieniu szkół publicznych, położonych poza miejscowością stałego lub czasowego zamieszkania dzieci	Od 1997 r. ulga polega na odliczeniu od podatku 19% faktycznie poniesionych wydatków na dojazd dzieci do szkół. Z ulgi korzystają rodzice i przysposabiający dojeżdżających dzieci - własnych i przysposobionych. Wydatki dokumentuje się biletami okresowymi na dojazd środkami transportu autobusowego, kolejowego i promowego.	Art. 27a ust. 1 pkt 1 podatku dochodowego. Ulga została wprowadzona w życie z dniem 1 stycznia 1995 r. W latach 1995 i 1996 podlegały odliczeniu
15.	Kwoty wydatków poniesionych na zakup przyrządów i pomocy naukowych, programów komputerowych oraz wydawnictw fachowych bezpośrednio związanych z wykonywaniem zawodu i wykonywaną pracą.	Od 1997 r. ulga polega na odliczeniu od podatku 19% wydatków poniesionych na zakup towarów opisanych obok, nie więcej jednak niż 19% kwoty stanowiącej trzykrotność najniższego wynagrodzenia pracowników, określonego w odrębnych przepisach, za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy. W 1998 r. podatek można było pomniejszyć o 256,50 zł. Ulga przysługuje pracownikom i członkom spółdzielni produkcyjnych.	Art. 27a ust. 1 pkt 1 podatku dochodowego. Ulga obowiązuje od 1 stycznia 1994 r. o z dniem 1 grudnia 1994 r. o z dniem 1 stycznia 1995 r. Nr 5, poz. 12. W latach 1995-1996 wydatków nie wyższych niż 19% wynagrodzenia z miesiąca poprzedzającego rok podatkowy. Wydatki odliczeniu w dwóch częściach: obowiązuje w 1995 r. Od 1997 r. przedm
16.	Kwoty wydatków poniesionych na odpłatne kształcenie dzieci własnych i przysposobionych w podstawowych zawodowych i średnich szkołach niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych	Kwota, o którą zmniejsza się podatek nie może przekroczyć za rok podatkowy 19% poniesionych wydatków, nie więcej jednak niż 3% dochodu stanowiącego górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, obowiązującej w roku podatkowym, na każde dziecko. W 1998 r. można odliczyć z tego tytułu 757,56 zł na każde dziecko. Wydatki może odliczyć jedno z rodziców lub oboje, ustaliwszy uprzednio jaką kwotę ulg odliczy każde z nich w zeznaniu.	Art. 27a ust. 1 pkt 1 podatku dochodowego. Ulga wprowadzona w życie z dniem 1 stycznia 1995 r. (Dz.U. Nr 28, poz. 12). Odliczeniu od dochodu podatnika (młodzieży do wysokości wynagrodzenia rocznego). W latach 1994-1996 przekroczyć kwoty ograniczenia co do
17.	Kwoty wydatków poniesionych na odpłatne kształcenie i doskonalenie zawodowe podatnika	Od 1997 r. ulga polega na odliczeniu od podatku 19% poniesionych wydatków, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, nie więcej jednak niż 19% kwoty stanowiącej trzykrotność najniższego wynagrodzenia pracowników określonego w odrębnych przepisach, za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy. W 1998 r. można pomniejszyć podatek o 265,50 zł. Odliczeniu podlegają wydatki z tytułu: 1) kształcenia w formach szkolnych i pozaszkolnych, określonych w przepisach w sprawie zasad i warunków podnoszenia kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego dorosłych, 2) poddania się egzaminowi na tytuł kwalifikacyjny, 3) nauki języka obcego w formach zorganizowanych przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie.	Art. 27a ust. 1 pkt 1 podatku dochodowego. § 7 ust. 1 rozporządzenia z dnia 24.III.1995 r. w sprawie ustawy o podatku dochodowym (określenie wydatków). Ulga obowiązuje od 1 stycznia 1994 r. podlegały odliczeniu wydatki przekraczające kwotę wynagrodzenia pracownika poprzedzającego rok
18.	Kwoty wydatków poniesionych na odpłatne kształcenie w szkołach wyższych, w rozumieniu przepisów o szkolnictwie wyższym	Kwota, o którą można zmniejszyć podatek, nie może przekroczyć za rok podatkowy 19% poniesionych wydatków, nie więcej jednak niż kwota najniższego wynagrodzenia pracowników, określonego w odrębnych	Art. 27a ust. 1 pkt 1 podatku dochodowego. Ulga została wprowadzona w życie z dniem 1 stycznia 1995 r.

		przepisach, za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy. W 1998 r. maksymalne odliczenie od podatku z tego tytułu wynosi 450 zł. Z ulgi mogą skorzystać rodzice studenta, bądź osoba mająca na utrzymaniu studenta - jeżeli ten nie ukończył 25 lat i nie osiąga żadnych dochodów - z wyjątkiem zwolnionych od podatku. Prawo do tego odliczenia przysługuje także podatnikowi kształcącemu się w szkole wyższej - pod warunkiem, że nie ukończył 35 lat.	
19.	Kwoty wydatków poniesionych na odpłatne świadczenia zdrowotne, wymienione w przepisach o zakładach opieki zdrowotnej - udzielane przez niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej, działające na zasadach określonych w tych przepisach, a także przez lekarzy i lekarzy dentystów prowadzących praktykę indywidualną, zgodnie z przepisami o zawodzie lekarza lub o wykonywaniu praktyki dentystycznej - na rzecz podatnika, a także na rzecz jego małżonka oraz dzieci własnych i przysposobionych, jeżeli małżonek lub dzieci nie uzyskały w roku podatkowym dochodów, z wyjątkiem dochodów zwolnionych (wolnych) od podatku dochodowego.	Kwota, o którą zmniejsza się podatek nie może przekroczyć za rok podatkowy 19% poniesionych wydatków, nie więcej jednak niż 1% kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, obowiązującej w danym roku podatkowym. W 1998 r. odliczenie od podatku nie może być wyższe niż 252,52 zł. Wydatki muszą być udokumentowane fakturami i rachunkami imiennymi, z podaniem adresu osoby korzystającej ze świadczenia zdrowotnego.	Art. 27a ust. 1 pkt 1 podatku dochodowego wprowadzona w 1998 r.
20.	W latach 1993-1996 można było ulgę z tytułu nabycia akcji (udziałów) od Skarbu Państwa, objęcia akcji (udziałów) w spółce pracowniczej tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, a także z tytułu wydatków poniesionych na nabycie obligacji od Skarbu Państwa	Ulgą polegała na odliczeniu od dochodu wydatku nie przekraczającego czterokrotności przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w III kwartale roku poprzedzającego rok podatkowy. Maksymalne odliczenia w poszczególnych latach wynosiły: - w 1993 r. - 1236 zł - w 1994 r. - 16.000 zł - w 1995 r. - 2.194,40 zł - w 1996 r. - 2.868 zł W latach 1993-1995 odliczenie mogło nastąpić pod warunkiem, że zakupione akcje, udziały i obligacje nie zostały sprzedane do 31.XII.1995 r.	

ZESTAWIENIE
ULG W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

Lp.	Rodzaj ulgi (tytuł odliczenia)	Realizacja ulgi	Podstawy prawne
1.	Kwoty darowizn: na cele naukowe, naukowo-techniczne, oświatowe, oświatowo-wychowawcze, kulturalne, kultury fizycznej i sportu, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów, a także wspieranie inicjatyw społecznych w zakresie budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia w wodę b) na cele kultu religijnego i na działalność charytatywno-opiekuńczą, bezpieczeństwa publicznego, obrony narodowej, ochrony środowiska, dobroczyńne, a także na cele związane z budownictwem mieszkaniowym dla samorządu terytorialnego i na budowę strażnic jednostek ochrony przeciwpożarowej (w rozumieniu przepisów o ochronie przeciwpożarowej) oraz ich wyposażenie i utrzymanie	Ulga polega na odliczeniu od dochodu darowizn - łącznie do wysokości nie przekraczającej 15% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1 ustawy powołanej obok Ulga polega na odliczeniu od dochodu darowizn - łącznie do wysokości nie przekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1 ustawy powołanej obok. Łączna kwota odliczeń z tytułu darowizn (a i b) nie może przekroczyć 15% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1 ustawy powołanej obok	Art. 18 ust. 1 pkt 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Tekst jednolity: Dz.U. z 1993 r. nr 106, poz. 482, zmiany: Dz.U. Nr 134, poz. 646; z 1994 r. Nr 1, poz. 2, Nr 43, poz. 163, Nr 80, poz. 368, Nr 87, poz. 406, Nr 90, poz. 419, Nr 113, poz. 547, Nr 123, poz. 602, Nr 127, poz. 627; z 1995 r. Nr 5, poz. 25, Nr 86, poz. 433, Nr 96, poz. 478, Nr 133, poz. 654, Nr 142, poz. 704; z 1996 r. Nr 25, poz. 113, Nr 34, poz. 146, Nr 90, poz. 405, Nr 137, poz. 639, Nr 147, poz. 686; z 1997 r. Nr 9, poz. 44, Nr 28, poz. 153, Nr 79, poz. 484, Nr 96, poz. 592, Nr 107, poz. 685, Nr 118, poz. 754, Nr 121, poz. 770, Nr 123, poz. 776 i 777, Nr 137, poz. 926, Nr 139, poz. 932-934, Nr 140, poz. 939, Nr 141, poz. 945; z 1998 r. Nr 60, poz. 383, Nr 108, poz. 685, Nr 117, poz. 756; Nr 137, poz. 887, Nr 144, poz. 931) (przepis art. 18 ust. 1 pkt 1a - przytoczono w brzmieniu ustalonym ustawą z 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 137, poz. 639. Ustawa weszła w życie 1 stycznia 1997 r.) Art. 18 ust. 1 pkt 1 b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. (Przepis w brzmieniu ustalonym ustawą z 21 listopada 1996 r. - Dz.U. Nr 137, poz. 639). Art. 18 ust. 1, 1a i 1b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych
2.	Kwoty, o które - zgodnie z prawem górniczym - została obniżona podstawowa opłata eksploatacyjna	Ulga polega na odliczeniu od dochodu	Art. 18 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

	za wydobywanie kopalin		
3.	Wydatki inwestycyjne na: a) zakup i montaż maszyn lub urządzeń zaliczonych zgodnie z klasyfikacją rodzajową środków trwałych GUS, do grupy 3-6, 8, b) zakup, budowę, a także rozbudowę będących własnością podatnika budynków i lokali stanowiących odrębną nieruchomość w tych budynkach oraz budowli zaliczonych, zgodnie z klasyfikacją rodzajową środków trwałych GUS, do grupy 1 podgrupa 10-13, podgrupa 15, rodzaj 151 i 152 w zakresie budynków aptek, podgrupa 16 rodzaj 166 i 168, podgrupa 18 rodzaj 180 i 182-185 oraz do grupy 2 podgrupa 20-23 i 25-27, c) zakup środków transportu z wyjątkiem samochodów osobowych oraz innych samochodów o dopuszczalnej ładowności nie przekraczającej 500 kilogramów, d) zakup od Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części mienia przedsiębiorstwa, z wyjątkiem wydatków na zakup innych niż gruntu składników majątku, od których zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 15 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, e) zakup praw majątkowych uznawanych za wartości niematerialne i prawne, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych uznawanych za koszt uzyskania przychodów - z wyjątkiem wartości niematerialnych i prawnych, związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how), f) spłatę, określonej w umowie o podobnym charakterze do umowy najmu lub dzierżawy, wartości środków trwałych o których mowa w pkt a) - d) niniejszego zestawienia, jeżeli środki te zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 12 ust. 7	Ulga polega na odliczeniu wydatków inwestycyjnych od dochodu uzyskanego w roku podatkowym oraz w następnym roku podatkowym - z zastrzeżeniem art. 18a, ust. 19 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - kwotę stanowiącą połowę wydatków inwestycyjnych odliczonych od podstawy opodatkowania w poprzednim roku podatkowym (premia inwestycyjna). Za wydatki inwestycyjne podlegające odliczeniu od podstawy opodatkowania uznaje się wydatki faktycznie poniesione w roku podatkowym, nie zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie, pomniejszone o naliczony podatek od towarów i usług oraz o podatek akcyzowy - jeżeli podatki te podlegają odliczeniu od należnego podatku od towarów i usług. W przypadku zakupu składników majątku wymienionych w pkt a) - e) niniejszego zestawienia, za wydatki inwestycyjne, o których mowa wyżej, uznaje się wydatki poniesione w roku podatkowym, w którym, z zastrzeżeniem art. 18a ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, ma miejsce przeniesienie własności tych składników majątku. Powołany wyżej art. 18a ust. 6 ustawy stanowi, iż w przypadku: 1) dokonania przedpłat (zadatków) na poczet wydatków opisanych w pkt a) - e) oraz g) i h) niniejszego zestawienia, uznaje się je za wydatki inwestycyjne w roku podatkowym, w którym następuje przeniesienie własności składników majątkowych pod punktami powołanymi wyżej, 2) zawarcia umowy, o której mowa w pkt f) niniejszego zestawienia, za wydatki inwestycyjne podlegające odliczeniu w danym roku podatkowym uznaje się wydatki związane ze spłatą wartości	Art. 18 a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych Art. 18a ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 27 czerwca 1997 r. (Dz.U. Nr 96, poz. 592). Przepis wszedł w życie 1 stycznia 1998 r.

ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych zaliczane są do składników majątku najemcy, dzierżawcy albo użytkownika,

g) wytworzenie we własnym zakresie i na własny użytek środków trwałych wymienionych w pkt a) i b) niniejszego zestawienia,

h) zakup wykonanych na zamówienie środków trwałych wymienionych w pkt a) i b) niniejszego zestawienia

składników majątkowych, poniesione w tym samym roku,

3) zawarcia w roku podatkowym umowy, w której termin zapłaty ceny przypada w roku następującym po roku podatkowym, w którym rzecz lub prawo zostały wydane - wydatki związane z zapłatą ceny odlicza się od podstawy opodatkowania w roku faktycznego ich poniesienia.

Faktycznie poniesione wydatki inwestycyjne, podlegające odliczeniu od podstawy opodatkowania, obejmują:

1) w razie zakupu - określoną w umowie cenę sprzedaży zapłaconą sprzedawcy oraz wydatki na montaż maszyn i urządzeń, o których mowa w pkt a) niniejszego zestawienia,

2) w razie wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych wymienionych w pkt a) niniejszego zestawienia - kwoty zapłacone za zużyte do wytworzenia rzeczowe składniki majątku oraz za wykorzystane usługi obce,

3) w razie zakupu środków trwałych wymienionych w pkt b) niniejszego zestawienia, wykonanych na zamówienie - cenę określoną w umowie sprzedaży lub kwotę zapłaconą za zamówione usługi,

4) w razie przyjęcia środków trwałych do odpłatnego korzystania na podstawie umowy o podobnym charakterze do umowy najmu lub dzierżawy - kwotę stanowiącą spłatę wartości tych środków określonej w umowie.

Wydatki inwestycyjne mogą być odliczone od podstawy opodatkowania, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

1) w okresie faktycznego poniesienia tych wydatków podatnik nie korzysta z ulg, odliczeń lub zwolnień na podstawie przepisów wymienionych w wykazie przepisów określonym przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia,

2) w roku poprzedzającym rok podatkowy, w którym

dokonywane są odliczenia podatnik osiągnął, z zastrzeżeniem art. 18a ust. 9 i 10 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, wskaźnik udziału dochodu ustalonego zgodnie z art. 7 ust. 3 albo art. 7a ust. 1 powołanej wyżej ustawy - w przychodach ustalonych zgodnie z art. 12 tejże ustawy - w wysokości nie niższej niż:

- a) 2% z działalności w zakresie zbiórki, skupu i segregacji odpadów,
- b) 4% z działalności w zakresie: przetwórstwa rolnego, budownictwa (w tym mieszkaniowego) i produkcji materiałów budowlanych, żeglugi i rybołówstwa, turystyki i wypoczynku albo w zakresie produkcji i sprzedaży towarów objętych urzędowymi cenami lub marżami,
- c) 8% z pozostałych rodzajów działalności,

3) jeżeli podatnik prowadzi różnorodną działalność i przychody z działalności wymienionej w pkt 2 lit. a) lub b) w ogólnej kwocie przychodów stanowią co najmniej 60% - wymagany udział dochodu w przychodach, uprawniający do odliczeń wydatków inwestycyjnych, nie może być niższy niż odpowiednio 2% lub 4%,

4) przed każdorazowym odliczeniem wydatków inwestycyjnych, dokonywanym w trakcie roku podatkowego i w rocznym (wstępnym) rozliczeniu podatku za rok podatkowy, u podatnika nie występują zaległości we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczające odrębnie z każdego tytułu (w tym odrębnie w każdym podatku) odpowiednio 3% kwoty należnych składek i należnego podatku; w przypadku podatku od towarów i usług zaległości nie mogą przekroczyć 3% kwoty podatku należnego. Udział zaległości w kwocie składek lub podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat (należnego podatku od towarów i usług) za rok podatkowy (okres rozliczeniowy), którego dotyczy

zaległość,

5) wydatki inwestycyjne zostały udokumentowane w sposób określony w rozp. Ministra Finansów.

Podatnik, który rozpoczął działalność w roku podatkowym, może odliczyć poniesione w tym roku wydatki inwestycyjne od podstawy opodatkowania za ten rok i rok po nim następujący, jeżeli odrębnie w każdym z tych lat osiągnie wskaźnik udziału dochodu w przychodach odpowiednio w wysokości określonej wyżej - w pkt 2); gdy w którymkolwiek z tych lat wymagany wskaźnik nie zostanie osiągnięty, nie jest możliwe dokonanie odliczeń za ten rok.

Uzyskanie wskaźników opisanych wyżej w pkt 2) nie jest wymagane u podatników:

1) którzy rozpoczęli działalność w roku podatkowym i do końca tego roku oraz przed rozpoczęciem działalności ponieśli wydatki inwestycyjne w wysokości nie niższej niż równowartość 2.000.000 ECU, przeliczone na złote przy zastosowaniu średniego kursu walut, ogłaszanego przez Prezesa NBP, z dnia faktycznego dokonania wydatku; wydatki te można odliczać od podstawy opodatkowania za rok podatkowy, w którym rozpoczęto działalność oraz w trzech kolejno po sobie następujących latach podatkowych, w którym rozpoczęli działalność,

2) u których za rok podatkowy udział przychodów z eksportu przekracza 50% ogólnej kwoty przychodów lub przychody z eksportu w roku podatkowym, w którym podatnik nabył prawo do odliczeń, przekraczają równowartość 8.000.000 ECU, przeliczoną na złote przy zastosowaniu średniego kursu waluty z dnia uzyskania należnego przychodu, ogłaszanego przez Prezesa NBP,

3) którzy ponieśli wydatki inwestycyjne na zakup i montaż maszyn lub urządzeń, wymienionych w pkt

a) niniejszego zestawienia, związanych z wdrożeniem licencji, patentów oraz wyników

	krajowych prac naukowych i badawczo-rozwojowych, 4) osiągających poza terytorium RP przychody ze sprzedaży produktów połowów i przetworów rybnych na rzecz osób zagranicznych w rozumieniu przepisów prawa dewizowego, którzy ponieśli wydatki inwestycyjne na zakup i montaż maszyn lub urządzeń wymienionych w pkt a) niniejszego zestawienia - jeżeli udział przychodów z tej sprzedaży przekracza 50% ogólnej kwoty przychodów w roku podatkowym i sprzedaż ta została udokumentowana: konosamentem, świadectwem pochodzenia, rachunkiem oraz wyciągiem bankowym potwierdzającym wpływ zagranicznych środków płatniczych zgodnie z przepisami prawa dewizowego, 5) którzy ponieśli wydatki inwestycyjne na zakup i montaż maszyn lub urządzeń, wymienionych w pkt a) niniejszego zestawienia oraz na zakup, budowę, przebudowę, rozbudowę lub odbudowę budynków i budowli będących własnością podatnika, zaliczonych zgodnie z klasyfikacją rodzajową środków trwałych GUS do grupy 1 podgrupa 10 i 13 oraz do grupy 2 podgrupa 20-23 - jeżeli te maszyny, urządzenia, budynki i budowle są związane z wdrażaniem systemu produkcji środków farmaceutycznych lub materiałów medycznych, spełniającego warunki niezbędne do uzyskania koncesji na ich wytwarzanie, zgodnie z wymaganiami przyjętymi przez organizacje międzynarodowe, których RP jest członkiem, 6) którzy ponieśli wydatki inwestycyjne na zakup i montaż aparatury kontrolno-pomiarowej, niezbędnej do wdrażania systemu jakości zgodnego z normami ISO serii 9000, potwierdzonego certyfikatem wydanym na podstawie odrębnych przepisów, 7) którzy ponieśli wydatki, o których mowa w pkt a) - c) oraz g) i h) niniejszego zestawienia, na cele związane z wykorzystaniem odpadów określonych w	
--	--	--

ustawi o odpadach, jeżeli za poprzedni rok podatkowy udział wartości wykorzystanych odpadów w ogólnej wartości surowców i odpadów zużytych w procesie produkcji wyniósł co najmniej 10%. Kwota wydatków inwestycyjnych odliczonych od podstawy opodatkowania nie może przekroczyć:

1) gdy wydatki zostały poniesione na cele wyżej - w pkt 2-7 - wymienione:

a) w okresie od 1.I. do 31.XII.1997 r. - 40% podstawy opodatkowania,

b) w okresie od 1.I. do 31.XII.1998 r. - 35% podstawy opodatkowania,

c) w okresie od 1.I. do 31.XII.1999 r. - 30% podstawy opodatkowania,

d) od dnia 1.I.2000 r. - 25% podstawy opodatkowania;

2) w pozostałych przypadkach:

a) w okresie od dnia 1.I. do 31.XII.1997 r. - 20% podstawy opodatkowania,

b) w okresie od dnia 1.I. do 31.XII.1998 r. - 15% podstawy opodatkowania,

c) od dnia 1.I.1999 r. - 10% podstawy opodatkowania.

Łączna kwota odliczeń wydatków inwestycyjnych od podstawy opodatkowania nie może za rok podatkowy przekroczyć:

1) w okresie od 1.I. do 31.XII.1997 r. - 40% podstawy opodatkowania,

2) w okresie od 1.I. do 31.XII.1998 r. - 35% podstawy opodatkowania,

3) w okresie o 1.I. do 31.XII.1999 r. - 30% podstawy opodatkowania,

4) od dnia 1.I.2000 r. - 25% podstawy opodatkowania.

Premia inwestycyjna nie może przekroczyć:

1) w okresie od 1.I. do 31.XII.1998 r. - 20% podstawy opodatkowania,

2) w okres od 1.I. do 31.XII.1999 r. - 15% podstawy

	opodatkowania, 3) od dnia 1.I.2000 r. - 10% podstawy opodatkowania. Premia inwestycyjna może być wykorzystana jeżeli podatnik spełnił warunki określone w art. 18a ust. 8 pkt 1 i 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Premia inwestycyjna <u>nie przysługuje</u> w przypadku poniesienia wydatków inwestycyjnych na cele określone w art. 18a ust. 19 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Podatnicy <u>tracą prawo do odliczeń</u> wydatków inwestycyjnych w warunkach określonych w art. 18a, ust. 21 i 22 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.	
--	--	--

DANE STATYSTYCZNE

TABELA 1

Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych budżetu państwa (DPBP) oraz w dochodach ogółem budżetu państwa (DOBP)

(w %)

Wyszczególnienie		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Podatek dochodowy od osób fizycznych	DPBP	29,4	32,3	33,7	34,1	31,2	30,3	30,4
	DOBP	23,1	26,0	27,5	28,1	26,3	25,0	24,4
Podatek dochodowy od osób prawnych	DPBP	20,6	16,9	13,2	12,8	12,8	13,4	13,0
	DOBP	16,2	13,6	10,8	10,6	10,8	11,1	11,7
Podatek akcyzowy	DPBP	-	8,4	17,5	17,6	18,5	18,1	18,5
	DOBP	-	6,8	14,3	14,5	15,6	14,9	16,6
Podatek od towarów i usług (VAT)	DPBP	-	13,9	29,1	30,0	33,6	37,4	37,6
	DOBP	-	11,2	23,9	24,7	28,3	30,8	33,9
Razem podatki	DOBP	78,7	80,5	81,7	82,4	84,1	84,4	90,9

TABELA 2

Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych budżetów gmin (DPBG) oraz w dochodach ogółem budżetów gmin (DOBG)

			(w %)						
Wyszczególnienie			1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Dochody podatkowe własne	Podatek od nieruchomości	DPBG	34,1	29,5	30,3	31,5	26,9	26,9	29,4
		DOBG	16,4	14,8	13,4	14,1	11,4	11,2	11,4
	Podatek od środków transportu	DPBG	7,2	6,6	6,3	6,7	6,3	6,9	1,9
		DOBG	3,5	3,3	2,8	3,0	2,7	2,9	0,8
	Podatek rolny	DPBG	5,6	7,7	6,4	5,8	5,1	4,7	4,5
		DOBG	2,7	3,8	2,8	2,6	2,2	2,0	1,8
	Podatek leśny	DPBG	-	-	0,6	0,8	0,6	0,7	
		DOBG	-	-	0,3	0,4	0,3	0,3	
	Podatek dochodowy od osób fizycznych wpływy z karty podatkowej	DPBG	6,7	5,6	3,6	3,1	2,7	2,3	2,2
		DOBG	3,2	2,8	1,6	1,4	1,1	0,9	0,8
	Podatek od spadku i darowizn	DPBG	-	-	0,6	0,5	0,5	0,5	
		DOBG	-	-	0,3	0,2	0,2	0,2	
Udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa	Podatek dochodowy od osób prawnych	DPBG	5,4	7,2	5,6	5,2	4,3	4,3	4,4
		DOBG	2,6	3,6	2,5	2,3	1,8	1,8	1,7
	Podatek dochodowy od osób fizycznych	DPBG	40,9	43,4	46,6	46,3	53,5	53,8	59,5
		DOBG	19,6	21,8	20,6	20,7	22,7	22,4	23,0
Razem podatki		DOBG	48,0	50,1	44,3	44,7	42,4	41,7	38,7

TABELA 3

Relacja dochodów podatkowych do produktu krajowego brutto w %

Wyszczególnienie	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Dochody podatkowe Budżetu państwa	21,4	23,7	24,5	23,9	23,1	22,2	20,7
Dochody podatkowe budżetów gmin ⁽³⁾	2,7	3,1	3,1	3,1	3,6	3,7	3,2
Razem dochody podatkowe	24,1	26,8	27,6	27,0	26,7	25,9	23,9

TABELA 4

Udział dochodów podatkowych budżetu państwa oraz dochodów podatkowych budżetów gmin³ we wpływach podatkowych ogółem w %

Wyszczególnienie	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Dochody podatkowe budżetu państwa	89,9	88,4	88,7	88,5	86,5	85,7	86,5
Dochody podatkowe budżetów gmin	11,1	11,6	11,3	11,5	13,5	14,3	13,5

⁽³⁾ Łącznie z udziałami w podatkach od osób fizycznych i osób prawnych stanowiących dochód budżetu państwa

TABELA 5**Udział dochodów podatkowych w łącznych dochodach budżetu państwa i budżetów gmin (z wyłączeniem dotacji celowych i subwencji)**

Wyszczególnienie	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Wpływy podatkowe ogółem w mln zł	27701,6	41803,0	58125,8	77937,0	96982,9	115158,7	131781,0
Suma dochodów budżetu państwa i budżetów gmin w mln zł	35752,3	52834,6	72516,6	96349,9	118028,6	143273,0	154384,6
%	77,5	79,1	80,2	80,9	82,2	80,4	85,4

TABELA 6

Dochody podatkowe budżetu państwa, zaległości podatkowe, zaległości ściągnięte, wskaźniki

Lata	Dochody podatkowe budżetu państwa w mln zł	Zaległości podatkowe		Zaległości podat- kowe objęte tytułem wykonaw- czym w mln zł	Zaległości ściągnięte w mln zł	Wskaźnik działal- ności egzeku- cyjnej ⁵⁴ urzędów skar- bowych %	Wskaź- nik ścia- galności ⁵⁵ 5:4 %
		mln zł	3:2 %				
1	2	3	4	5	6	7	8
1992	24615,5	2830,0	11,5	-	-	-	-
1993	36962,1	4491,7	12,2	-	-	-	-
1994	51658,4	4845,7	9,4	-	-	-	-
1995	68975,2	5239,0	7,6	-	-	-	-
1996	83864,5	5271,4	6,3	2381,8	1138,0	45,2	47,8
1997	98688,5	6013,7	6,0	2630,8	1156,3	44,4	43,9
1998	113949,5	6847,1	5,6	3315,3	1556,4	48,4	46,9

Dane z analizy wykonania budżetu państwa NIK

⁵⁴ Wskaźnik działalności egzekucyjnej urzędów skarbowych ; wyrażona w % relacja zaległości podatkowych w dochodach budżetu państwa objętych tytułami wykonawczymi do ogółu tych zaległości

⁵⁵ Wskaźnik ściągalsności zaległości podatkowych budżetu państwa; wyrażona w % relacja ściąganych zaległości podatkowych budżetu państwa do zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi

TABELA 7

**Obciążenie podatkowe w poszczególnych grupach podatkowych
(w % dochodu)**

Wyszczególnienie	Przeciętne w roku		I przedział		II przedział		III przedział	
	a) ogółem dochody osób fizycznych do opodatkowania							
	b) dochody zatrudnionych w gospodarce narodowej							
	c) dochody z emerytur i rent							
	d) dochody z działalności ośpodarczej i wolnych zawodów							
	e) dochody z więcej niż jednego źródła							
	nominalne	efektywne	nominalne	efektywne	nominalne	efektywne	nominalne	efektywne
1994								
a	18,55	18,02	17,79	16,94	22,63	20,11	37,33	29,39
b	18,71	18,30	18,31	17,30	22,50	20,70	32,65	25,10
c	17,50	17,31	17,39	17,13	21,40	20,80	31,13	28,48
d	30,02	26,70	18,22	12,50	23,48	16,30	39,07	30,20
e	18,85	18,30	17,82	16,60	22,77	20,00	37,20	29,70
1995								
a	18,42	17,97	17,68	15,84	22,56	16,88	38,11	29,29
b	18,61	15,95	18,15	15,12	22,41	16,65	32,22	22,61
c	17,35	16,76	17,26	16,63	21,49	20,27	30,23	22,54
d	30,40	26,14	18,14	11,18	23,44	15,42	40,02	29,10
e	18,76	18,53	17,72	15,15	22,69	16,46	37,72	30,05
1996								
a	18,22	16,20	17,56	15,02	22,57	16,03	35,98	25,19
b	18,33	15,50	18,02	15,14	22,32	16,15	33,97	21,69
c	17,08	16,04	17,01	15,95	21,47	19,85	27,46	22,81
d	25,60	22,62	18,32	11,04	23,39	14,38	37,83	27,16
e	18,65	16,21	17,76	14,29	22,69	15,86	35,57	24,97
1997								
a	19,24	17,13	16,40	14,97	21,59	18,26	36,47	30,89
b	16,98	15,92	16,65	15,16	21,20	18,8	30,91	27,17
c	15,74	15,21	15,70	15,16	20,37	19,29	26,13	23,65
d	25,04	18,78	16,93	11,15	22,13	15,01	39,30	34,55
e	17,59	17,49	16,75	14,79	21,72	21,72	18,25	35,51

Źródło: dane Ministerstwa Finansów zamieszczone w publikacji "Biała księga podatków" - 1998 r., str. 23-25

TABELA 8

Wskaźnik zmniejszenia obciążeń podatkowych w %¹⁾

Wyszczególnienie		Przeciętnie w roku	I przedział	II przedział	III przedział
a) ogółem podatnicy					
b) podatnicy osiągający przychody wyłącznie z tytułu zatrudnienia w gospodarce narodowej					
c) podatnicy osiągający przychody wyłącznie z emerytur i rent					
d) podatnicy osiągający przychody z działalności gospodarczej i wolnych zawodów					
e) podatnicy osiągający przychody z więcej niż jednego źródła					
1994	a	2,9	4,8	11,1	21,3
	b	2,2	5,5	8,0	23,1
	c	1,1	1,5	2,8	8,5
	d	11,6	31,4	30,6	22,7
	e	2,9	6,8	12,2	20,1
1995	a	2,4	10,4	25,1	23,1
	b	14,3	16,7	26,1	29,8
	c	3,4	3,6	5,7	25,4
	d	14,0	38,4	34,2	27,3
	e	1,2	14,5	27,5	20,3
1996	a	11,1	14,5	29,0	30,0
	b	15,7	15,9	27,6	36,1
	c	6,1	6,2	7,5	16,9
	d	11,6	39,7	38,5	28,2
	e	13,1	19,5	30,1	29,8
1997	a	11,0	8,7	15,4	15,3
	b	6,2	8,9	10,9	12,1
	c	3,4	3,4	5,3	9,5
	d	25,0	34,1	32,2	12,0
	e	0,6	11,7	16,0	17,6

Źródło: wyliczenia własne na podstawie danych zawartych w Tabeli nr 7

1) Wskaźnik zmniejszenia obciążeń podatkowych W - obliczony jako iloraz różnicy między obciążeniami nominalnymi N a rzeczywistymi R do obciążeń nominalnych

$$W = \frac{N - R}{N}$$

(wskaźnik ten nie jest mianowany, ponieważ występujące w liczniku i mianowniku %% znoszą się) - obrazujący skalę obniżenia obciążeń podatkowych w stosunku do wymiaru nominalnego, w wyniku korzystania przez podatników z różnego rodzaju ulg. Szczegółową prezentację ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych zawiera załącznik nr 1.

TABELA 9

Szacunki "szarej gospodarki" w latach 1994-1997, w cenach bieżących

Wyszczególnienie	Szacunki nowe			
	1994	1995	1996	1997
PRODUKT KRAJOWY BRRTTO (bez "szarej gospodarki") - kategoria niepublikowana	100,0	100,0	100,0	100,0
Doszacowanie "szarej gospodarki" z tego:	17,1	16,5	15,8	15,2
- w jednostkach zarejestrowanych	12,0	11,5	11,2	10,9
- z tytułu wykonywania pracy nie zarejestrowanej	5,1	4,7	4,6	4,3
PRODUKT KRAJOWY BRUTTO (łącznie z "szarą gospodarką")	117,1	116,5	115,8	115,2
PRODUKT KRAJOWY BRUTTO (łącznie z "szarą gospodarką") w tym:	100,0	100,0	100,0	100,0
- spożycie indywidualne w sektorze gospodarstw domowych	62,5	60,3	62,2	62,5
- nakłady brutto na środki trwałe	18,1	18,7	20,8	23,6

Źródło: Informacja z wyników badań GUS, styczeń 1999 r.

WYKAZ WYKORZYSTANYCH OPRACOWAŃ

1. Roczne sprawozdania Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa.
2. Raporty o pomocy publicznej w Polsce udzielonej w 1996 r. i 1997 r. podmiotom gospodarczym. Ministerstwo Gospodarki, Warszawa 1997 r. i 1998 r.
3. Materiały Głównego Urzędu Statystycznego.
4. Biała Księga Podatków. Analiza obecnego systemu podatkowego. Propozycje zmian. Ministerstwo Finansów 1998 r.
5. Ważniejsze pozycje literatury:
 - A. Majchrzycka-Guzowska - Finanse i Prawo Finansowe, Warszawa 1995 r., Wydawnictwa Prawnicze PWN.
 - J. Harasimowicz, Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1998 r.
 - B. Brzeziński, M. Kalinowski, T. Dębowska-Romanowska, W. Wójtowicz - Prawo finansowe, Warszawa 1996 r., Wydawnictwo C.H.Beck.
 - M.Kosek-Wojnar, S. Owsiak, K.Surówka, Podstawy teorii finansów publicznych, Kraków 1994 r., Akademia Rolnicza w Krakowie.
 - St. Owsiak - Finanse publiczne, Warszawa 1997 r., Wydawnictwo Naukowe PWN.
 - A. Gomułowicz, J. Małecki - Podatki i prawo podatkowe, Poznań 1998 r.
 - W. Łączkowski, R. Mastalski, W. Olszowy, J. Małecki, B. Brzeziński, G. Borkowski, A. Komar, J. Harasimowicz: Podatki w orzecznictwie sądowym. Zjazd Katedr Prawa Finansowego - Wigry 95. Wyd. KiK, Warszawa 1996 r.
 - J. Kulicki: Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego podatnika, płatnika, inkasenta. Biuletyn Prawa Podatkowego, 2/1998, grudzień 1998 r.